

المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل ((المقاولات))

دكتور

محمد محمود عبد ربه
كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور

هاشم أحمد عطية
كلية التجارة - جامعة عين شمس



المحاسبة عن العقود طويلة الأجل « المقاولات »

دكتور

محمد محمود عبد ربه محمد

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
كلية التجارة جامعة عين شمس

دكتور

هاشم أحمد عطية

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
كلية التجارة جامعة عين شمس

٢...

الدار الجامعية

طبع - نشر - توزيع

٨٤ شارع ذكريا غنيم - تانيس سابقاً

٥٩٦٧٨٨٢ ☎

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا﴾

﴿إنك أنت العليم الحكيم.....﴾

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



إلى أملنا المتجدد

إسراء هاشم

و

أمنية عبد ربه

بسم الله الرحمن الرحيم
{ سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا...
إنك أنت العليم الحكيم... }
" صدق الله العظيم "

تقديم :

هناك اختلافاً جوهرياً بين طرق التكاليف المطبقة فى المنشآت المختلفة من حيث طبيعة الإنتاج فيها . فهناك المنشآت التى تقوم بإنتاج سلعة أو أكثر لمقابلة إحتياجات السوق ، وفيها يتم الإنتاج على مراحل أو عمليات محددة ومسلسلة ، بحيث تتكامل فيما بينها لإتمام إنتاج السلعة أو السلع المختلفة، وتطبق هذه المنشآت طريقة تكاليف المراحل الإنتاجية . كما أن هناك المنشآت التى تقوم بإنتاج أوامر معينة تصلها من العملاء ، وتختلف الوحدات المنتجة من خلال هذه الأوامر من حيث طبيعتها ، أو نوعية العمليات اللازمة لإنتاجها ، مما يتطلب تبويب وتجميع عناصر التكاليف بحيث تتمكن من استخراج تكلفة كل أمر إنتاجى على حدة . وتطبق هذه المنشآت طريقة تكاليف الأوامر الإنتاجية . كما أن هناك المنشآت التى تقوم بتلبية طلبات العملاء من الأوامر ، والتى يتم إنتاجها خارج المنشأة ، وفى مكان متفق عليه بين المنشأة والعميل . وتختص هذه المنشآت بأعمال المقاولات ، ولذا تطبق طريقة تكاليف العقود (عقود المقاولات) .

وتتخذ محاسبة التكاليف المشروعات للصناعية من زاوية :

... استخراج تكلفة الوحدات الإنتاجية .

... المراقبة على عناصر التكاليف .

... استخدام بيانات التكاليف فى التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية .

ويختص هذا المؤلف بالتعرض للطريقة المستخدمة فى المنشآت التى

تزاول أعمال المقاولات ، أى تكاليف العقود طويلة الأجل ، وذلك من خلال

التعرض للفصول التالية :

بـ

- الفصل الأول : طبيعة وخصائص طريقة تكاليف العقود .
- الفصل الثاني : نظام المحاسبة عن تكاليف العقود .
- الفصل الثالث : المحاسبة عن تكلفة المواد .
- الفصل الرابع : المحاسبة عن تكلفة العمل البشري .
- الفصل الخامس : المحاسبة عن تكلفة العمل الآلي .
- الفصل السادس : المحاسبة عن العقود من الباطن .
- الفصل السابع : المحاسبة عن النفقات العامة (التكاليف غير المباشرة).
- الفصل الثامن : قياس الأرباح في نشاط المقاولات .

ومن خلال التعرض للفصول الثمانية السابقة ، نتمنى أن نكون قد وفقنا في تقديم إطار متكامل لنظام المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل "المقاولات"، بما يخدم الدارسين والمهتمين بهذا المجال ، وبما يضيف للمكتبة العربية كتاباً جديداً في مجال المحاسبة عن تكاليف العقود .

والله ولي التوفيق ،،،

المؤلفان

المحتويات

الصفحة	الموضوع
١	الفصل الأول : طبيعة وخصائص طريقة تكاليف العقود
٣	١/١ مقدمة.
	٢/١ خصائص طريقة تكاليف العقود.
٤	١/٢/١ اختلاف فترة تنفيذ العقد.
٥	٢/٢/١ اختلاف مكان تنفيذ العمليات.
٦	٣/٢/١ ضخامة وحدة للتكلفة (العقد).
	٤/٢/١ إسناد بعض الأعمال للفرعية إلى مقاولي الباطن.
٧	٥/٢/١ اختلاف في نوعية الأنشطة وفي مواصفات وشروط العمليات.
٨	٦/٢/١ الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات.
٩	٣/١ إجراءات تنفيذ العقود.
١٠	٤/١ تمويل المقاولات.
١١	٥/١ طرق المحاسبة عن تكاليف العقود.
	٦/١ المشاكل المحاسبية المرتبطة بتكاليف العقود.
	١/٦/١ مشكلة تقييم الأعمال للتامة في نهاية الفترة المحاسبية.
١٢	٢/٦/١ مشكلة قياس الأرباح للعقود الجارية تنفيذها.
١٣	٣/٦/١ مشكلة تخصيص وتوزيع للتكاليف.

تابع المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٦	٤/٦/١ مشكلة تقدير نسبة الإتمام (نسبة الاكتمال في تنفيذ العقد).
١٧	٧/١ الرقابة على عقود المقاولات.
٢١	الفصل الثاني : نظام المحاسبة عن تكاليف العقود
٢٣	١/٢ مقدمة.
٢٤	٢/٢ دراسة احتياجات مستخدمى المعلومات.
٢٥	٣/٢ الشروط الواجب توافرها فى المعلومات.
٢٦	٤/٢ مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف.
٣٠	٥/٢ نظام المحاسبة عن تكاليف العقود.
٣١	١/٥/٢ قائمة المناقصة.
٣٣	٢/٥/٢ بطاقة المقايضة.
٣٤	٣/٥/٢ دفتر أستاذ مساعد العقود الجارى تنفيذها.
٣٩	الفصل الثالث : المحاسبة عن تكلفة المواد
٤١	١/٣ مقدمة.
٤٢	٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد.
	١/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة من مخازن المركز الرئيسى إلى العقود (مخازن الموقع).
٤٢	٢/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد المرتجعة من العقود إلى المخازن.
٤٨	

تابع المحتويات

الصفحة	الموضوع
٥١	٣/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد المحولة من عقد إلى عقد آخر.
٥٤	٤/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة لمقاولي الباطن.
٥٦	٥/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد التالفة والفاقدة.
٥٧	١/٥/٢/٣ التالف أو الفاقد في موقع العمل.
٥٨	٢/٥/٢/٣ التالف أو الفاقد في مخازن المركز الرئيسي.
٦٠	٦/٢/٣ المحاسبة عن تكلفة المواد الباقية بالموقع أو بالمخازن في نهاية الفترة المحاسبية.
٦٠	١/٦/٢/٣ المواد الباقية بموقع تنفيذ العقد.
٦١	٢/٦/٢/٣ المواد الباقية بمخازن المركز الرئيسي
٦١	٧/٢/٣ تحليل تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة المحاسبية.
٦٤	أمثلة محلولة.
٦٩	الفصل الرابع : المحاسبة عن تكلفة العمل البشري
٧١	١/٤ مقدمة.
٧٢	٢/٤ الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة العمل البشري.
٧٢	١/٢/٤ بطاقة وقت العامل.
٧٣	٢/٢/٤ تقارير عمل يومية.

تابع المحتويات

الصفحة	الموضوع
٧٤	٣/٢/٤ سجل الحالة المالية.
٧٤	٤/٢/٤ قوائم الاستحقاقات.
٧٦	٥/٢/٤ ملخص وتحليل الاستحقاقات.
٨٠	أمثلة مطولة.
٨١	الفصل الخامس : المحاسبة عن تكلفة العمل الآلى
٨٣	١/٥ مقدمة.
٨٤	٢/٥ بعض طرق الإهلاك.
٨٤	١/٢/٥ طريقة إعادة للتقدير.
٨٥	١/١/٢/٥ سجل الآلات المرسله للعقود.
٨٦	٢/١/٢/٥ دفتر أستاذ مساعد آلات العقود.
	٣/١/٢/٥ إجراءات جرد وتقدير الآلات
٨٧	الباقية بالعقود.
٨٩	٢/٢/٥ طريقة معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة.
٩٠	١/٢/٢/٥ بطاقة تشغيل آلة.
٩٢	٢/٢/٢/٥ ملخص تشغيل الآلات.
٩٤	أمثلة مطولة.
٩٧	الفصل السادس : المحاسبة عن تكلفة العقود من الباطن
٩٩	١/٦ مقدمة.
١٠٠	٢/٦ دورة التعاقد والمحاسبة عن العقود من الباطن.
١٠٠	١/٢/٦ للتعاقد مع مقول الباطن.

تابع المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٠٠	٢/٢/٦ إعداد المستخلصات لمقاولي الباطن.
١٠٢	٣/٢/٦ تسوية مستخلص مقاولي الباطن.
١٠٥	٤/٢/٦ سجل المستحقات للمقاولين من الباطن.
١٠٧	٥/٢/٦ دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن.
١٠٩	أمثلة محلولة.
١١١	الفصل السابع : المحاسبة عن النفقات العامة.
١١٣	١/٧ مقدمة.
١١٤	٢/٧ نظام المحاسبة عن النفقات العامة.
١١٤	١/٢/٧ حصر النفقات العامة وتجميعها خلال الفترة المحاسبية.
٢٢٤	٢/٢/٧ تقسيم المنشأة إلى مراكز خدمات.
١١٥	٣/٢/٧ تخصيص وتوزيع النفقات العامة على مراكز الخدمات المستفيدة.
١١٥	٤/٢/٧ أسس توزيع بنود النفقات العامة على مراكز الخدمات المستفيدة.
١١٦	٥/٢/٧ كشف تحليلي لتوزيع بنود النفقات العامة الخاصة بكل مركز خدمة على العقود الجارى تنفيذها.
١١٧	٦/٢/٧ تحميل حساب العقود الجارى تنفيذها بنصيب كل عقد من النفقات العامة.

تابع المحتويات

الصفحة	الموضوع
١١٨	أمثلة محلولة.
١٢١	الفصل الثامن : قياس الأرباح في نشاط المقاولات
١٢٣	١/٨ مقدمة.
١٢٣	٢/٨ أسس قياس الإيرادات.
١٢٣	١/٢/٨ أسس البيع.
١٢٤	٢/٢/٨ أسس الإنتاج الفعلي.
١٢٤	٣/٢/٨ الأرباح النقدية.
١٢٥	٣/٨ مشكلة قياس الربحية في نشاط المقاولات.
١٢٨	٤/٨ طرق المحاسبة عن أرباح عقود المقاولات.
١٢٨	١/٤/٨ طريقة شهادات المهندسين.
١٤٢	٢/٤/٨ طريقة مستوى الإتمام.
١٤٧	حالات تطبيقية محلولة.
١٨٣	قائمة المراجع

الفصل الأول

طبيعة وخصائص طريقة تكاليف العقود

- ١/١ - مقدمة .
- ٢/١ - خصائص طريقة تكاليف العقود .
- ٣/١ - إجراءات تنفيذ العقود .
- ٤/١ - تمويل المقاولات .
- ٥/١ - طرق المحاسبة عن تكاليف العقود .
- ٦/١ - للمشاكل المحاسبية المرتبطة بتكاليف العقود .
- ٧/١ - الرقابة على عقود المقاولات .

١/١ - مقدمة :

تختلف طبيعة المشاكل المحاسبية التي يثيرها تطبيق أى من طرق التكاليف الثلاثة - طريقة تكاليف المراحل الإنتاجية ، وطريقة تكاليف الأوامر الإنتاجية ، وطريقة تكاليف العقود (عقود للمقاولات) ، فكل من هذه الطرق خصائص مميزة لنشاط المنشآت التي تمارس نشاطها من خلالها .

وتركيزاً على نشاط المقاولات [عمليات البناء والتشييد ، مقاولات الشحن البحري ، ومقاولات النقل والشحن البري ، ومقولة الهدم وغير ذلك]، فإنه بصرف النظر عن نوعية العمل المطلوب تنفيذه ، فهو دائماً يكون عبارة عن مقولة واحدة المستفيد فيها شخص واحد (طبيعي أو اعتباري)، وموضوعها عملية واحدة . ولا يحول ذلك دون أن يقسم العمل المطلوب تنفيذه ما بين مجموعة مقاولين ، وفي هذه الحالة يعتبر الجزء المخصص لكل منهم مقولة واحدة لها عقد واحد ، ولهذا العقد طرفان :

- الطرف الأول : وهو المنشأة التي تنفذ عملية البناء أو التشييد .

- والطرف الآخر : وهو العميل الذي يتم التنفيذ لمصلحته .

هذا ويلتزم المقاول في عقود المقاولات بالمهام التالية :

- إحضار مهمات العمل والعمالة اللازمة إلى موقع التنفيذ ، ويتم ذلك وفقاً لشروط ومواصفات متفق عليها ، وتضمنها الرسومات وكراسة الشروط التي يضعها العميل أو من يفوضه .

- تنفيذ كل بنود العمليات الخاصة بأكمل موضوع العقد في الموعد المتفق عليه، وطبقاً للرسومات والمواصفات التي تعتبر جزءاً متمماً للعقد .

- تخليص موقع العمل من بقايا مواد البناء والمهمات ، وبالشكل الذي يجعل موضوع العقد صالحاً للاستخدام .

ويتميز نشاط المقاولات بمجموعة خصائص تؤثر في كل من التنظيم الإداري للمنشأة ، وكذا في النظام المحاسبي الذي يعكس العلاقات المالية والمالية لأنشطة المنشأة وعملياتها المختلفة .

ورغم أن ذلك قد يبدو أمراً طبيعياً في كل المنشآت - نعتي اختلاف التنظيم الإداري والتنظيم المحاسبي طبقاً لطبيعة النشاط وحجم الأهداف - إلا أنه في نشاط المقاولات يكون الاختلاف أوضح وأشد .

ونرى من الضروري أن نبدأ الدراسة بعرض لأهم تلك الخصائص التي تميز نشاط المقاولات وأثر كل منها على تصميم النظام المحاسبي وتنفيذ الإجراءات المحاسبية .

٢/١ - خصائص طريقة تكاليف العقود :

تتميز طريقة تكاليف العقود بخصائص ، أهمها :

١/٢/١ - اختلاف فترة تنفيذ العقد

تختلف فترات التنفيذ في منشآت المقاولات إختلافاً كبيراً ، فقد تقوم المنشأة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهوراً معدودة ، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء كوبرى أو طريق يحتاج إلى سنوات طويلة لإتمامه .

وتتأثر فترة التنفيذ بمجموعة من العوامل منها : حجم العمل ، وموقع التنفيذ ، وسهولة الطرق والمواصلات إلى الموقع ، ومدى بعده عن المركز الرئيسي ، وإمكانات وسياسة المنشأة ذاتها .

ويؤثر ذلك بالتالى على كل من التنظيم الإدارى والنظام المحاسبى
فيما يلى :

- التقسيم الداخلى لإدارات وأقسام المنشأة .
- مشكلة التوازن بين حجم العمالة الثابتة والعمالة المؤقتة فى المنشأة .
- مشكلة قياس نتائج الأعمال فى منشآت المقاولات فى نهاية فترة محاسبية معينة .
- مشكلة الفصل بين التكاليف المستنفدة خلال الفترة ، والتي يمكن مقابلتها بالإيرادات المحققة ، وبين تلك التكاليف غير المستنفدة والتي ترحل إلى فترات محاسبية أخرى ، وتظهر فى قائمة المركز المالى .

١/٢ - اختلاف مكان تنفيذ العمليات

غالباً ما يتم تنفيذ العقد فى الموقع الذى يملكه العميل ، وفى المساحة التى يحددها ، ومن ثم فالمقاول لا يتحكم فى مكان التنفيذ ، بل على العكس فإن موقع ومساحة ومكان التنفيذ هى العوامل التى تتحكم فى عمل المقاول وتؤثر فى كل من :

- مدة التنفيذ .
- تكلفة التشغيل .
- حجم العمالة .
- نوعية الآلات الواجب استخدامها .

ويترتب على ذلك ، أن نشاط المنشأة عادة ما يكون فى مناطق متفرقة تبعد عن المركز الرئيسى ، ويؤثر بعد المسافة ما بين المركز الرئيسى وموقع تنفيذ العملية فى نواحى متعددة ، منها :

- طرق وتكلفة نقل المواد إلى الموقع .
- طرق تكبير القوى العاملة اللازمة للتنفيذ .
- طرق شراء وتخزين للمواد والآلات اللازمة للتنفيذ .
- مشكلة تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة .

٣/٢/١ - ضخامة وحدة التكلفة (العقد)

وحدة التكلفة هى الأساس الذى يعتمد عليه المحاسب فى تجميع وقياس التكاليف ، وبالنسبة لنشاط المقاولات فإنه عادة ما يتخذ العقد نفسه كوحدة تكلفة متكاملة، ويترتب على ضخامة وحدة التكلفة فى منشآت المقاولات ، ضخامة نسبية فى تكاليف تنفيذ العمليات ، وقد يحدث كثيراً أن تقوم منشآت المقاولات بتنفيذ عمليات ضخمة قد تزيد تكلفتها الإجمالية عن رأس المال المدفوع فى المنشأة، فالمقاول يعتمد عادة فى تمويل عملياته التى يتولى تنفيذها على ما يلى:

- الائتمان الذى يحصل عليه من البنوك .
- الدفعات المقدمة التى ينص عليها عقد المقولة .
- دفعات التنفيذ (المستخلصات) .

ويلقى ما سبق عبئاً على تصميم النظام المحاسبى فى منشآت المقاولات حيث يتحتم بصفة أساسية مراعاة ما يلى :

- الدقة فى إعداد موازنة التنفقات النقدية لإمكان الموازنة بين مدفوعات المنشأة وبين الدفعات التى تحصل عليها من العملاء .

- ضرورة حصر عناصر التكاليف الفعلية بالموقع أولاً بأول لإعداد الكشف والمستخلصات ، وإمداد الإدارة بتقارير فورية عن تطور تكلفة التنفيذ .

- تقديم المعلومات الضرورية اللازمة لتقييم العمل التام والذي يطلب من مهندس العمل إعداده تمهيداً لإعداد المستخلصات عنه وحساب الدفعة التي يستحقها المقاول .

- تصميم المستندات والسجلات المحاسبية بالشكل الذي يمكن من تتبع عناصر التكلفة والإيرادات بالنسبة لكل عملية على حدة، وبما يضمن الرقابة المستقلة على عوامل الكفاية أو عدم الكفاية لتلك الوحدة ، حتى يمكن في النهاية تقييم إنجازات المسؤولين عن كل نشاط أو عملية مستقلاً عن سائر الأنشطة والعمليات الأخرى .

٤/٢ - إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن

قد يلتزم المقاول بتنفيذ عملية واحدة متكاملة يشملها العقد بينه وبين العميل (مثل إنشاء مبنى إداري مثلاً) ، في حين قد يلجأ المقاول إلى إسناد بعض الأعمال الفرعية (الخاصة) مثل : أعمال السباكة ، والبياض ، والدهان ، وأعمال النجارة ، والأعمال الكهربائية ... وغير ذلك ، إلى مقاولين آخرين يتخصصون في كل منها (مقاولين من الباطن) . ويكون المقاول الرئيسي مسؤولاً عن أعمال مقاولي الباطن أمام العميل ، وبالتالي فإن كفاءة أعمالهم تتسحب بالضرورة على كفاءة المقولة كلها كوحدة واحدة .

ويرتّب على ما سبق المشكلات المحاسبية التالية :

- مشكلة تعدد الحسابات التحليلية للعقد الواحد .
- مشكلة التحاسب مع مقاولي الباطن .
- مشكلة تقرير الأرباح السنوية للأعمال التي يتولى تنفيذها مقاول الباطن .

٥/٢/١ - إختلاف فى نوعية الأنشطة وفى مواصفات وشروط العمليات

تتولى منشآت المقاولات تنفيذ عمليات غالباً ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم وغير نمطية ، ويتم التنفيذ بناء على أمر العميل وطبقاً للشروط والمواصفات التى يحددها مقدماً قبل التعاقد فيما يسمى بكراسة الشروط والمواصفات .

ويؤثر الإختلاف فى نوعية الأنشطة وفى مواصفات وشروط العمليات التى تقوم منشآت المقاولات بتنفيذها على النظام المحاسبى من النواحي الرئيسية التالية :

- مشكلة تحديد وتقدير حجم العمليات المتوقعة مستقبلاً .
- مشكلة التنبؤ بالاحتياجات من المستلزمات الإنتاجية والخدمية لكل عملية على حدة .
- مشكلة تقدير التكاليف الخاصة بكل عملية على حدة ، لإمكان الارتباط على الأسعار مع العميل مقدماً .
- هذا بالإضافة إلى ما يترتب على ما سبق من مجموعة من المشكلات المحاسبية والإدارية أهمها :
- مشكلة إعداد الموازنات التقديرية فى ظل إختلاف حجم ونوعية وتكلفة العمليات فى منشآت المقاولات .
- مشكلة الرقابة وتقييم الأداء ، ومدى إمكانية وضع نظام للتكاليف المعيارية يستخدم فى رقابة التكاليف وترشيد الأداء .
- مشكلة إعداد وتوقيت التقارير المحاسبية التى تحتاجها الإدارة .

٦/٢/١- الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات

نظراً لطبيعة العمل في منشآت المقاولات فإن عنصرى المخاطرة وعدم التأكد للذين يحيطان بالأنشطة يظهران بشكل أوضح وأشد تأثيراً ، وقد يرجع السبب في ذلك إلى :

- طول فترة تنفيذ العمليات ، مما يؤثر في هيكل التنبؤ بأسعار مستلزمات الإنتاج .
- طبيعة موقع العمل الذى يتم فيه التنفيذ .
- ضخامة تكلفة التنفيذ .

ويستلزم ما سبق معالجة المشكلات المحاسبية التالية :

- التنبؤ ببنود الموازنات الجزئية لكل نشاط ، والموازنة الشاملة للمنشأة .
- مشكلة تحديد وسائل الرقابة المحاسبية والمالية على الأداء ومدى كفاءة التنفيذ في المنشأة ، ويتبع ذلك ضرورة فصل التكاليف الخاضعة للرقابة وتلك التى تخرج عن نطاق ورقابة وتحكم المنشأة ، بحيث يتم تقييم الأولى في ضوء علاقتها بكفاءة الأداء وسلامة اتخاذ القرارات الإدارية ، بينما يتم تقييم النوع الثانى في ضوء علاقتها بدقة وسلامة هيكل التنبؤ .

٣/١- إجراءات تنفيذ العقود :

بعد دراسة المواصفات الخاصة بالعقد وحساب تكلفة العملية المرتبطة بالعقد ، تتقدم المنشأة بعطائها مرفقاً به تأمين ابتدائى ، أو خطاب ضمان من أحد البنوك التجارية ، وإذا كان العقد مع جهة حكومية ، فتقضى لائحة المناقصات والمزايدات بأن يقدم مع كل عطاء تأمين نقدى يمثل ٢٪ من قيمة العطاء أو خطاب ضمان ابتدائى من أحد البنوك المعتمدة وذلك بقيمة التأمين النقدى .

وعند إرساء العطاء على المنشأة تتم الإجراءات الآتية :

- إذا كان العقد مع جهة حكومية تلتزم المنشأة - طبقاً للائحة المناقصات والمزايدات - بزيادة التأمين الابتدائي إلى ١٠٪ من قيمة العطاء وذلك بزيادة التأمين النقدي أو تقديم خطاب ضمان نهائي بالقيمة المطلوبة .
- تحرير عقد المقابلة بين المنشأة والعميل مشتملاً على تفاصيل عقد المقابلة وأهمها :

- القيمة التعاقدية ، أى قيمة المقابلة الإجمالية .
- تحديد الدفعة الأولى وموعد وكيفية سدادها .
- تحديد شروط ومواعيد وكيفية سداد الدفعات التالية عن العمل المنتهى .
- تحديد مدة التنفيذ ، وتاريخ البدء فى العمل، وتاريخ التسليم .
- تحديد قيمة الغرامات الخاصة بالتأخير فى تسليم العمل النهائى .

٤/١ - تمويل المقاولات :

عند البدء فى العمل لإحدى العقود الجديدة ، يلزم تحديد كيفية توفير الأموال اللازمة لتنفيذ هذا العقد ، حيث أنه طبقاً لشروط العقد ، لا يلتزم العميل بدفع إلا نسبة مئوية من قيمة الأعمال القائمة المعتمدة والتي يصدر بخصوصها مستخلصات أو شهادات . لذا ، غالباً ما تلجأ المنشأة إلى إحدى البنوك لفتح اعتماد (بنك سحب على المكشوف) لتمويل قيمة المقابلة ، وذلك بضمان شخص المقاول وبعض الأصول التى يمتلكها ، ويتمتع المقاول وكذلك العملية موضع التنفيذ بالسداد فى المواعيد المحددة ومن خلال الدفعات التى يتسلمها من العميل ، وبعد دراسة المركز المالى للمنشأة بواسطة أجهزة الاستعلامات بالبنك وموافقة على فتح الاعتماد يقوم العميل بالتوقيع على عقد يسمى "عقد اعتماد بضمان تنازلات عن مقاولات" . ويشترط هذا العقد :

- أن تستخدم المبالغ المسحوبة من الاعتماد بصفة خاصة لتمويل العقد الذى تم فتح الاعتماد من أجله .
- أن تتنازل المنشأة للبنك عن جميع الدفعات التى يدفعها العميل " الجهة التى ينفذ العقد من أجلها " . وعلى المنشأة أن تحضر للبنك قبول رسمى من العميل بهذا التنازل .

٥/١ - طرق المحاسبة عن تكاليف العقود :

تتمثل طرق المحاسبة عن تكاليف العقود فيما يلى :

١/٥/١ - قد يتفق العميل مع المقاول على تنفيذ أعمال متكاملة ، وفى هذه الحالة يضع المقاول قيمة محددة لتنفيذ كل بند من بنود الأعمال التى تتطلبها المقولة [حفر - دك خرمانية - أعمال بناء - أعمال صحية] وتشمل هذه القيمة ضمناً تكلفة التنفيذ مضافاً إليها نسبة الربح التى يراها المقاول .

وعادة ما يتفق على إمكان زيادة أو تخفيض قيمة هذه البنود بنسبة معينة بدون تقديم عطاء جديد أو صدور أمر تكليف خاص ، ويكفى فى هذه الحالة أن يحصل المقاول على موافقة كتابية بالأعمال الإضافية المطلوب تنفيذها والتى لم تكن فى الحسابان وقت توقيع العقد الأسمى للمقولة .

٢/٥/١ - وقد يقوم المقاول بتحديد تكلفة للتنفيذ لكل بند من بنود الأعمال ، ثم يتفق مع العميل على رقم إجمالى للربح عن هذه الأعمال .

وقد يحسب رقم الربح كنسبة من تكلفة الأعمال المنفذة ، أو كمبلغ ثابت لا يرتبط بهذه التكلفة.

٦/١ - المشاكل المحاسبية المرتبطة بتكاليف العقود :

يمكن تحديد أهم المشكلات المحاسبية التي تواجه العمل المحاسبى فى منشآت المقاولات فيما يلى :

١/١- مشكلة تقييم الأعمال التامة فى نهاية الفترة المحاسبية ، والفصل بين كل من :

- قيمة العمل التام المعتمد طبقاً لشهادات المهندسين .
- تكلفة العمل التام المعتمد ، والذي يتم مقابلته بقيمة هذا العمل لقياس أرباح أو خسائر التنفيذ ، وتشمل :
- تكلفة أعمال تمت عن طريق المقاول الأصلي .
- تكلفة أعمال تمت بمعرفة المقاولين من الباطن ، وهى تعادل إجمالى قيمة المستخلصات لهؤلاء المقاولين عن الجزء الذى تم من العمل بمعرفتهم ، مع الأخذ فى الاعتبار تكلفة ما قد تقدمه المنشأة لمقاولى الباطن من خامات أو تسهيلات معينة يجرى تقديرها بالتكلفة وتستبعد من المستحق لهم فى المستخلص (طبقاً للعقد) .

- تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة ، وهى الأجزاء من العمل التى رفض المهندس المشرف اعتمادها .
- تكلفة الأعمال غير التامة ، وهى الأجزاء من العمل التى بدأ التنفيذ عليها ولم تصل بعد إلى مرحلة يمكن أن تعرض فيها على المهندس المشرف أو يعد عنها مستخلصات معينة ، وينبغى ملاحظة أن المقصود بتلك الأعمال هو ما تقوم به المنشأة بنفسها، وليس ما يقوم أحد مقاولى الباطن به من أعمال.

٢/٦/١- مشكلة قياس الأرباح للعقود الجارى تنفيذها :

ويتوقف علاج هذه المشكلة على الأسلوب المحاسبى المتبع فى المنشأة بشأن تقييم الربح ، والمنطق المتبع فى الاعتراف بأرباح وخسائر العمليات الجارى تنفيذها.

وبصرف النظر عن الأسلوب المحاسبى المتبع فى قياس أرباح المقاولات فإن المبادئ العلمية للقياس فى المحاسبة تبقى على حالها بالنسبة لمنشآت المقاولات كما فى المنشآت الأخرى ، غير أن طبيعة الإنتاج وظروف التشغيل يصنعان معاً تحديداً لصلاحية بعض القواعد المحاسبية الممكن تطبيقها فى هذا النشاط .

فعلى سبيل المثال لا تتناسب قاعدة تحقيق الربح عند البيع مع طبيعة نشاط المقاولات ، عند حساب الأرباح الخاصة بالعقود الجارى تنفيذها والتى لم تتم حتى نهاية الفترة ، ومن وجهة نظرنا نرى أنه ينبغى لاحتساب أرباح تقديرية عن العقود الجارى تنفيذها أن يبلغ مستوى إتمام هذه العقود ٥٠% أو أكثر ، وذلك لان بلوغ العقد هذا للمستوى يعنى جدية التنفيذ وبدء ظهور ملامح وأبعاد العملية . (١)

٣/٦/١- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف :

يمكن تقسيم تكاليف تنفيذ عقود المقاولات إلى مجموعتين رئيسيتين :

(١) هناك من يرى عدم الاعتراف بأى أرباح محتملة العقد إلا عند إكماله أو على الأقل أن يكون فى مرحلته الأخيرة .

أ - التكاليف المباشرة للعقد :

وهي جميع عناصر التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد المطلوب تنفيذه ، وتشمل :

• تكاليف المواد والخامات مثل : الطوب والرمل والأسمنت والجبس وحديد التسليح ... وغير ذلك .

• تكاليف العمالة (تكاليف الأجور التي تكف عن للعمالة الدائمة والمؤقتة في موقع تنفيذ العقد) .

• تكاليف العمل الآلي بالموقع ، وتشمل : نفقات تشغيل الآلات والمعدات في موقع تنفيذ العقد ، وإهلاك هذه الآلات والمعدات .

• تكاليف العقود من الباطن ، ويحمل العقد سنوياً بقيمة المنفذ من هذه العقود (يصرف النظر عن دفع قيمة المنفذ إلى مقاولي الباطن أم لا ، وذلك تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق في المحاسبة) .

• تكاليف أخرى ، تتفق خصيصاً لتنفيذ العقد ، سواء بالموقع أو بالمركز الرئيسي للمنشأة مثل : نفقات النقل من وإلى الموقع ، ونفقات تخزين المواد والمهمات ، ونفقات إضاءة الموقع وحراسه ، ونفقات إعاشة العاملين فيه ... وغيرها .

وبلاحظ مما سبق أننا ضمنا مجموعة التكاليف المباشرة بعض من البنود التي جرى العرف بالنسبة للنشاط الصناعي على اعتبارها عناصر غير مباشرة مثل : إهلاك الآلات والمعدات ، تكاليف الإضاءة ، أتعاب المحاسبين والمشرفين بموقع العمل .

ب - التكاليف غير المباشرة للعقد :

هي تكاليف لا ترتبط مباشرة بالعقد المطلوب تنفيذه ، وإنما ترتبط بعدد من العقود ، ولذا يتطلب الأمر تحديد ما يخص العقد المطلوب تنفيذه من هذه التكاليف من خلال توزيعها بين العقود المختلفة المرتبطة بها .

ومن أمثلة هذه التكاليف :

- التكاليف الإدارية للمركز الرئيسى مثل : مكافآت المديرين والمحاسبين والمهندسين بالإدارة المركزية ، وإهلاك مباني الإدارة والنفقات الأخرى .
 - تكاليف الأنشطة الاجتماعية التى يتولاها المركز الرئيسى .
 - التكاليف التمويلية والتكاليف العامة للإدارات الفرعية والمركز الرئيسى .
- ومن الواضح أن مشكلة التكاليف غير المباشرة تكمن فى محاولة إيجاد أساس عادل ومقبول - إلى حد ما - لتوزيعها على العقود ، وإنه لا يمكن أن نضع قاعدة تطبق فى جميع الحالات ، فالأمر يتوقف على :
- طبيعة العلاقة بين المركز الرئيسى ومواقع التنفيذ .
 - حجم ونوعية العقود المنفذة .
 - حكم الإدارة ونظرة المحاسب لكل بند من بنود التكاليف غير المباشرة .
 - نوع البند نفسه .

ويوجد عادة أكثر من أساس مثل :

نسبة للقيم الإجمالية للعقود ، نسبة قيمة الأعمال
التامة سنوياً من كل عقد ، عدد العاملين بكل موقع ، نسبة
قيمة المواد المنصرفة لكل عقد ، أو أجور العمال المدفوعة
سنوياً لكل عقد .

ويتضح مما سبق أن الجزء الأكبر من مجموع التكاليف
يتمثل في تكاليف مباشرة ، ويترتب على ذلك أن مشكلة
تخصيص وتوزيع التكاليف في منشآت المقاولات نقل حداثها
كثيراً عنها في المنشآت الأخرى ، وبالتالي إمكانية ربط معظم
عناصر التكاليف بشكل واضح وملاموس بوحدات التكلفة
النهائية.

١/٦-٤ - مشكلة تقدير نسبة الإتمام (نسبة الاكتمال في تنفيذ العقد) :

هناك عدة طرق لتقدير نسبة الإتمام محاسبياً منها :

أ. - الاكتمال كنسبة من التكلفة :

تحتسب درجة الاكتمال كنسبة من التكلفة ، وهى نسبة
التكاليف الخاصة بالأعمال المنفذة حتى تاريخ إعداد الحسابات
الختامية إلى إجمالي تكاليف العقد كله [الفعالية والمقدرة
لاستكمال العقد] . وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق
المستخدمة في التطبيق العملي .

وتتمثل الصعوبة في تطبيق هذه الطريقة في تحديد التكاليف المقدرة مستقبلاً . وطبقاً لهذه الطريقة لا يجب أن تتضمن التكاليف الفعلية أى بنود تكاليف لم تستخدم بشكل مادي ملموس في تنفيذ العقد ، كالمواد المتوافرة في الموقع والتي لم يتم استخدامها في تنفيذ العقد ، أو مدفوعات عن عقود من الباطن ولم يتم إنجازها بالفعل . وبالنظر إلى التكاليف الفعلية لتنفيذ العقد حتى تاريخ معين والتكاليف المقدرة للتنفيذ حتى إكمال العقد نجد أنهما يشتملان على نفس عناصر التكاليف ، وبالتالي يمكن إجراء مقارنة بينهما .

ب - الإكمال كنسبة من القيمة :

بموجب هذا الأسلوب ، تنسب قيمة المستخلصات (شهادات المهندسين) إلى إجمالي قيمة العقد :

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{مجموع قيم شهادات المهندسين}}{\text{إجمالي القيمة للعقود}} \times 100$$

٧/١ - الرقابة على عقود المقاولات :

يستلزم تحقيق الرقابة على أى نشاط اقتصادى - بصفة عامة - توافر المتطلبات التالية :

- وجود مقاييس ومؤشرات يمكن بواسطتها للحكم على مدى كفاءة التنفيذ ، وتتخذ أيضاً كمعيار لترشيد الأداء وتسييره وفقاً لأهداف محددة وقابلة للتحقيق .

- وجود نظم وطرق محاسبية ومالية تمكن من قياس الأداء الفعلى والأنشطة المحققة طبقاً لفترات محددة ، بحيث يمكن التعرف على نتائج تنفيذ الأهداف.
- وجود نظام سليم لإعداد التقارير التى توضح نتائج مقابلة الأداء الفعلى بالأداء المستهدف ، وبالتالي التعرف على مواطن الانحرافات ومسبباتها ومساعدة الإدارة فى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .
- وبالتطبيق على منشآت المقاولات نجد أن عدم تشابه العمليات والعقود التى يتم تنفيذها ، تجعل من الصعب (بل ومن غير المجدى إقتصادياً) أن يتم تطبيق نظام متكامل للرقابة وذلك للأسباب التالية :
- إرتباط نشاط المقاولات بظروف وعوامل خارجية إلى حد ما .
- تتابع جزئيات العمل وارتباط تنفيذ بعضها ببعض الآخر ، فالتأخير مثلاً فى تنفيذ مرحلة معينة يتبعه بالضرورة حدوث خلل فى سائر المراحل الأخرى ، ومن ثم صعوبة تحديد مسئولية العطل فى مرحلة بعينها ، خاصة وأن المقاول - كما سبق أن أشرنا - قد يستعين بمقاولين من الباطن يؤثرون فى حجم الكفاءة الإنتاجية للعملية ككل .
- طول فترة تنفيذ العمليات ، الأمر الذى يعقد من عملية التنبؤ ببندود النفقات ، وأسعار عوامل الإنتاج لفترات طويلة مستقبلاً . وقد يترتب على عدم الدقة فى التنبؤ بهذه النفقات عدم الدقة أيضاً فى أداء العمليات بالشكل والتوقيت المطلوبين ، ويرتبط بذلك من ناحية أخرى ضرورة تحقيق التوازن بين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمقاول . فالعميل لا يقوم بتسديد دفعات تحت الحساب ، إلا إذا تكلد من قيام المقاول بإتمام عمليات متفق عليها فى بندود العقد ، والمقاول لا يستطيع التنفيذ إلا إذا توافر له المبلغ النقدى الذى

يمكنه من مداد التزاماته وشراء المستلزمات اللازمة للعقد ودفع أجور العمال، والمستحق لمقاول الباطن .

والتأخير في التنفيذ - بالنسبة للمقاول - يعنى :

- عدم تسديد العميل للدفعات المتفق عليها .
- تحمل المقاول لغرامات تأخير قد تسبب له خسارة .
- زيادة تكاليف تنفيذ عقد المقاولة ، لاحتمال زيادة أسعار الخامات والمواد بشكل لم يكن فى الحسبان عند تقدير التكاليف بالعطاء .
- وعلى الرغم من الصعوبات السابقة ، فإن هناك أساليب يمكن أن تساهم فى تحقيق وفرض الرقابة على عمليات المقاولات منها :
- معايرة أسعار عناصر تكاليف المقاولات ، فى ظل نظام سليم للتنبؤ ودراسة لاتجاه السعر فى الماضى ، يمكن وضع معايير دقيقة تتخذ كأساس للرقابة على عنصر السعر لمئات أنواع مدخلات عناصر التشغيل .
- إعداد معايير للجزئيات المتماثلة من عمليات المقاولات .
- إعداد نظام للرقابة عن طريق الموازنات يحل محل النظم المتكاملة للتكاليف المعيارية فى منشآت المقاولات .

هذا ويساعد فى تحقيق وفرض الرقابة على نشاط المقاولات ، وجود قوائم بالأعمال المطلوب تنفيذها والتكاليف التقديرية لكل منها .

فالمقاول يتقدم عادة بمثل هذه القوائم فى عطائه للعميل ، ومن ثم فيبعد أن يرسو عليه العطاء ، يمكن إتخاذ مثل هذه القوائم (بنود الأعمال الجزئية والمتكاملة) كأساس للرقابة الفنية والمالية بعد تعديلها بالتكاليف التقديرية الدقيقة.

الفصل الثاني

نظام المحاسبة عن تكاليف العقود

- ١/٢ - مقدمة .
- ٢/٢ - دراسة إحتياجات مستخدمى المعلومات .
- ٣/٢ - الشروط الواجب توافرها فى المعلومات .
- ٤/٢ - مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف .
- ٥/٢ - نظام المحاسبة عن تكاليف العقود .

١/٢ - مقدمة :

حتى يمكن للإدارة أن تقوم بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابية واتخاذ قرارات ، يلزم توافر النظام الذى يقدم لها ما تحتاجه من معلومات.

ونظام المحاسبة عن التكاليف هو نظام فرعى فى نظام المعلومات الإدارية بالمنشأة ، مهمته توفير للمعلومات التى تلزم الأطراف المعنية بأمر المنشأة ، لئلا كان موقعها سواء فى ذلك الإدارة وهى تقوم بمهامها أو الآخرين من غير الإدارة ، وهم يصدرون أحكامهم ويتخذون قراراتهم .

ويتكون نظام المحاسبة عن التكاليف من أجزاء أو عناصر ، كما أنه يعمل وفقاً لإجراءات وقواعد محدنة تنظم عمله وتحكم سلوك أجزائه ، وبالتالي فإن مفهوم النظام المحاسبى للتكاليف يختلف باختلاف الزاوية التى ينظر إليه منها :

- فهو إما عناصر أو أجزاء .

- وإما منهج يتبع ومراحل تتم لتجهيز البيانات واستخراج المعلومات .

- أو أنه أداة تقدم المعلومات اللازمة لأطراف متعددة ، وهى بصدد اتخاذ قراراتها .

ولئلا كان مفهوم النظام المحاسبى للتكاليف ، أو الزاوية التى ينظر إليه منها ، فإن مهمته لا تعدو أن تكون الربط بين مصادر البيانات مهما تنوعت ، وجهات الاستفادة من المعلومات وإن تعددت ، ويحكم تصميمه مجموعة من المبادئ والاعتبارات هدفها إيجاد النظام للقادر على توفير المعلومات اللازمة لأطراف متعددة تختلف مصالحها وقد تتعارض ، وبالتالي فإن عليه أن يكون قادراً باستمرار على توفير المعلومات اللازمة لكل طرف من الأطراف .

٢/٢ - دراسة إحتياجات مستخدمى المعلومات :

وتتمثل المهمة الأولى لمصمم النظام فى دراسة إحتياجات الأطراف المهمة بأمر المنشأة منه وخاصة الإدارة ، وقضى ذلك ضرورة الاهتمام بالارتباط القائم بين ما يوفره النظام من معلومات وبين ما تستقرمه الإدارة فى أداء مهامها المختلفة ، ولتى تتمثل فى :

أ - التخطيط

وعنى تحديد أهداف المنشأة ، واختيار الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، مما يستلزم تجهيز توقعات الأفراد فى صورة أهداف كمية للمنشأة لعدد من السنوات وتخطيط النشاط بحيث يكون أمام الشخص خريطة توجهه فى إرشاده للمنشأة نحو تحقيق أهدافها .

وتتقسم مهمة التخطيط إلى :

- تخطيط استراتيجى ، ويتناول السياسة العامة للمنشأة ، وتحديد الأهداف طويلة الأجل كالربحية والإنتاجية وغيرها .
- تخطيط تكتيكى ، ويتناول تفاصيل الخطة الاستراتيجية ، وذلك بتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف طويلة الأجل .

ب - الرقابة وتقييم الأداء

وتهدف إلى للتأكد من أن الموارد المتاحة للمنشأة قد استخدمت بكفاية وفعالية فى إنجاز أهدافها .

وتتحدد أغراض الرقابة فى هدفين :

- التأكد من أن النتائج المترتبة على التنفيذ تطابق الأهداف المحددة .
- إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لمراجعة تنفيذ الأهداف .

وتتم عملية الرقابة بالخطوات الثلاثة التالية :

- تحديد المعايير التي تمثل الأداء المطلوب .
- مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير وتحديد المسئول عن الانحرافات .
- إتخاذ القرارات التصحيحية .
- جـ- إتخاذ القرارات

أى المفاضلة بين عدة بدائل لتحقيق الأهداف وتقادى احتمالات المستقبل.

وتتمثل خطوات إتخاذ القرارات ، فيما يلى :

- الاعتراف بوجود مشكلة تستلزم البحث عن حل لها .
- تحديد الطرق البديلة لحل المشكلة .
- تحليل نتائج كل بديل من خلال قياس ووزن نتائج كل بديل .
- مقارنة النتائج لاختيار أفضلها ، أى الوصول إلى قرار .

٣/٢- الشروط الواجب توافرها فى المعلومات :

لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بمهامها المختلفة ، يشترط توافر المتطلبات الآتية فى المعلومات :

أ - السلامة المنطقية

أى أن تكون المعلومات مطلوبة بالفعل لاتخاذ القرار . ويلزم توافر دقة القياس فى هذه المعلومات حتى يمكن التسليم بصحتها وإمكانية الاعتماد عليها فى عملية لاتخاذ القرارات .

ب- الضرورة العملية

أى أن تكون المعلومات ضرورية لتحقيق هدف الإدارة من هذه المعلومات ، وذلك من خلال :

- أن تكون المعلومات مفيدة فى تحقيق هدف الإدارة من هذه المعلومات .
- ألا يكون هناك بديل موجود فعلاً لتلك المعلومات .

ج- الجدوى الاقتصادية

أى أن تفوق المنفعة المتوقعة من استخدام المعلومات تكلفة الحصول عليها . وإذا كان للمعلومات موضوع القرار بدائل فعلية أو محتملة فيجب الموازنة بين تلك البدائل واختيار المعلومات ذات العائد الصافى الأكبر .

٤/٢ = مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف

يتكون نظام المحاسبة عن التكاليف من مجموعة من الأجزاء المترابطة التى تعمل معاً لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ، حيث يتم تحويل المدخلات إلى مخرجات تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وحل المشكلات ، كما تساعد الغير فى تحقيق أهدافهم . وتنتمى هذه الأجزاء فى المدخلات (البيانات) والعمليات والأنشطة (تشغيل وتجهيز البيانات) والمخرجات (المعلومات) .

فالنظام المحاسبى لا بد له من مستندات تحمل المدخلات (البيانات) ، وأن هذه البيانات يتم تجهيزها وتشغيلها من خلال التجميع والتبويب والتلخيص ، وبالتالي يتم تقديم نتائج العمل إلى الجهات المستخدمة للمعلومات بواسطة القوائم والتقارير .

فالمستندات هي أداة تجميع المدخلات (البيانات) ، وأن أنشطة التشغيل والتجهيز تقتضى دليلاً للحسابات ودفاتر وسجلات ، أما التقارير فهي أداة تدفق المعلومات من النظام إلى مستخدميها .

وتشتمل المستندات المؤيدة أو المثبتة للعمليات على البيانات المتعلقة بالعمليات للتبادلية التى تجريها المنشأة مع غيرها من المنشآت الأخرى ، كما تشتمل هذه المستندات على البيانات المتعلقة بالعمليات التى تتم بين الأقسام المختلفة داخل المنشأة نفسها .

فى حين تتضمن الدفاتر والسجلات مجموعة دفاتر اليومية ، ويطلق عليها دفاتر القيد الأولى ، ودفاتر الأستاذ بأنواعها المختلفة ، وتسمى بدفاتر القيد النهائى ، فضلاً عن مجموعة من السجلات التحليلية يتباين عددها وتصميمها من منشأة لأخرى ، وفقاً لأنواع البيانات التى يراد تحليلها .

أما التقارير والقوائم ، فإنها تتضمن نتائج النشاط من ربح أو خسارة وعناصر المركز المالى فضلاً عن التقارير التى يتم إعدادها لأغراض أخرى ، وتشتمل هذه التقارير عادة على البيانات التى تحتاجها المستويات الإدارية المسئولة عن إدارة المنشأة ، كأساس للرقابة واتخاذ القرارات ، وتتوقف طبيعة البيانات التى تشملها هذه التقارير على التنظيم الإدارى للمنشأة ، ومسئولية كل من المستويات الإدارية المختصة عن توجيه العمليات الفنية أو التجارية أو المالية التى تؤدىها الأقسام المختلفة ، وعن تقييم مستوى الأداء بكل من هذه الأقسام .

ويعتبر الترابط بين هذه المقومات المستندية من أهم الاعتبارات التى يتعين مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبى ، فالمستندات ترتبط بسجلات

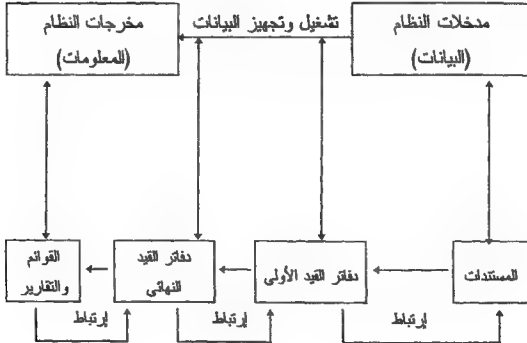
ودفاتر اليومية باعتبارها مصدر للتسجيل فى المجموعة الدفترية ، وأساس هذا الترابط مشتق من المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة . فكل بيان يتم إثباته فى السجلات المحاسبية والتكليفية يتعين أن يكون مستنداً إلى دليل موضوعى قابل للتحقيق والمراجعة ، كما أن دفاتر الأستاذ ترتبط بدفاتر اليومية نظراً لأن القيم المالية التى تشتمل عليها الحسابات ما هى إلا تبويب للقيم المالية التى سبق إثباتها بسجلات القيد الأولى (دفاتر اليومية) .

كما يجب أن يراعى عند تصميم سجلات القيد النهائى (دفاتر الأستاذ) أن تكون حساباتها شاملة للقيم المالية المتعلقة بعمليات المنشأة ، وأن تكون هذه الحسابات مترابطة ببعضها البعض ، وأساس هذا الترابط مشتق من ناحية التوازن الحسابى الذى تتميز به المحاسبة ، ويعتبر نتيجة مباشرة للقيد المزدوج المتبع فى تسجيل القيم المالية ، فضلاً عن اشتغال هذه السجلات على حسابات إجمالية أو حسابات مرافقة يربط كل منها نتائج مجموعة واحدة من الحسابات الفرعية المتجانسة ، من أمثلتها حساب إجمالى للمدينين الذى يعبر رصيده عن مجموع أرصدة العملاء فى دفتر أستاذ مساعد للعملاء ، وحساب إجمالى للدائنين حيث يعبر رصيده عن مجموع أرصدة الدائنين فى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

وترتبط القوائم والتقارير بسجلات القيد النهائى (دفاتر الأستاذ) لاشتمالها على الإجماليات التى تعبر عن النتائج النهائية للحسابات ، بحيث يبرز بعضها عناصر المركز المالى ، والبعض الآخر نتائج الأعمال .

كما ترتبط التقارير الدورية الأخرى بالسجلات نفسها ، كما ترتبط بالسجلات التحليلية بما تشمله من البيانات التفصيلية التى تبرز نتائج العمليات التى تختص بها كل من أقسام المنشأة وإدارتها المختلفة .

مما سبق يتضح أن نظام المحاسبة عن التكاليف يتكون من أجزاء شأنه في ذلك شأن أى نظام آخر ، ولأن هذه الأجزاء تترايط فيما بينها ، وتعمل معاً لتحقيق الهدف من وجوده ، ويؤكد هذا الترابط ويدعم أهميته ، أن صحة القياس المحاسبى تعتمد أساساً على صحة البيانات الواردة فى المستندات ، كما تعتمد على صحة تجميعها فى دفاتر اليومية ، وصحة تبويبها فى دفاتر الأستاذ ، كما أن التقرير السليم يتوقف على صحة القياس المحاسبى وسلامته ، إذ أنه مما لا شك فيه أن القياس الخاطئ يقود بالضرورة إلى تقرير خاطئ ، ويتضح هذا التكامل والارتباط فى الشكل التالى :



٥/٢ - نظام المحاسبة عن تكاليف العقود :

بداية نود التأكيد على أن النظام الجيد لمعلومات التكاليف فى منشآت المقاولات ينبغى أن يحقق ما يلى :

- ضبط عمليات الحصول على عناصر التكاليف ، خاصة ما يتعلق بمشتريات الخامات ومستلزمات العقد ، وحركة العمالة وما يتبعها من أجور ومكافآت ، وكذلك الاستخدام السليم والاقتصادى للألات والمعدات بالموقع . ويتم ذلك من خلال مجموعة دورات مستندية لكل عنصر على حدة ، ومطابقة البيانات والأرصدة فيما بين الموقع والمركز الرئيسى .

- تخصيص عناصر التكاليف المباشرة التى تتم فى مواقع التنفيذ على العقود ، مع تحليل تلك العناصر بالنسبة للعمليات والأنشطة الجزئية للعقد لإمكان مقارنة تكاليف الأنشطة المتشابهة فيما بين العقود والحكم على مدى كفاءة التنفيذ ، واستخدام تلك المقارنات فى تقدير تكاليف المناقصات التى تعرض على الإدارة مستقبلاً .

- تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ، وتخص الأنشطة الإدارية والتمويلية والتخزين والنشاط الاجتماعى ، وذلك باستخدام معدلات تحميل مناسبة ، لإمكان الوصول إلى نتائج دقيقة ومقبولة (قدر الإمكان) بالنسبة لكل عقد على حدة .

• ضبط وقياس تكلفة العمليات من الباطن ، ورقابة المنفذ من قبل المقاولين مع المدفوع لهم ، ومع العقود من الباطن .

• قياس التكلفة الإجمالية للعقد ومقابلتها بقيمته التعاقدية بالتطبيق السليم لمبدأ المقابلة المحاسبية لاستنتاج الأرباح الإجمالية للعقود .

- تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بتعديل قيم العقود، وقبول المناقصات والارتباط مع مقاولي الباطن ، والمفاضلة بين تأجير أو شراء الآلات والمعدات ... وغير ذلك .

هذا ، ويلاحظ أن نظام المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات) يعتمد بصفة أساسية على أرقام تكاليف تقديرية تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر المناقصة الذي نتقدم به المنشأة ، حيث يقوم القسم الفني المختص بدراسة المواصفات المحددة بمعرفة العميل وتقدير تكلفة كل عملية جزئية في العقد وسعر المناقصة لها .

١/٥/٢ - قائمة المناقصات

تعد بواسطة القسم الفني المختص بدراسة المواصفات المحددة للعقد من قبل العميل ، وتقدير تكلفة كل عملية جزئية في العقد ، وسعر المناقصة لها .

وتتخذ " قائمة للمناقصات " الشكل التالي :

قائمة مناقصة							
رقم العقد				بيان العقد			
فترة التنفيذ				اسم العميل			
ملاحظات	سعر المناقصة		التكلفة		الوحدة	الكمية	بيان العملية
	إجمالي	وحدة	إجمالي	وحدة			
	٣٦٠٠	٠,٦٠٠	٣٠٠٠	٠,٥٠٠	متر مربع	٦٠٠٠	١- تمهيد
							٢-
							٣-
							٤-
							٥-
							٦-
							إجمالي

ويلاحظ من خلال قائمة المناقصات أن إجمالي سعر المناقصة هو الذي يحدد قيمة العطاء الذي تتقدم به المنشأة .

وفى حالة العقود الكبيرة يستلزم الأمر إعداد قوائم مناقصة فرعية قبل إعداد قائمة المناقصة النهائية للعقد . وتختص قوائم المناقصة الفرعية بإعداد قائمة لكل جزء أو عملية من عمليات العقد تسجل فيها التكاليف التقديرية الخاصة بهذا الجزء أو العملية من كل عنصر من عناصر التكاليف .

٢/٥/٢ - بطاقة المقايسة

فى حالة إرساء العطاء على المنشأة ، يتم تفرغ قائمة المناقصة الخاصة بالعقد فى بطاقة مقايسة ، وعادة ما يتم إعداد بطاقة مقايسة لكل عنصر من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ العقد ، وتحدد هذه البطاقات كميات وقيم عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ العقد أو عملية معينة منه .
وتأخذ " بطاقة المقايسة " الشكل التالى :

بطاقة مقايسة مواد				
رقم العقد		بيان العملية		
بيان المادة		اسم العميل		
مواصفات للمادة	الكمية	تكلفة للوحدة	إجمالى التكلفة	ملاحظات

ويلاحظ من خلال بطاقة مقايسة المواد ، أنها تحدد كمية وقيمة صنف معين من المواد اللازمة لتنفيذ عملية معينة من العقد . وبالتالى ، فإن بطاقات المقايسة تقوم بوظيفة معايرة مستلزمات تنفيذ العقد من عناصر التكاليف المختلفة ، أى تحديد التكاليف المعيارية لعناصر للتكلفة بحيث لا يسمح بحدوث للتكلفة إلا فى حدود ما هو محدد بهذه اللبطاقات .

٣/٥٤ - دفتر أستاذ مساعد العقود الجاري تنفيذها

يعتبر كل عقد - متميز ومستقل بذاته ويتم تنفيذه في مكان مستقل - وحدة تكاليفية يصمم على أساسها المستندات ودورتها وتحليل عناصر التكاليف ، مما يستلزم أن تملك إدارة التكاليف دفتر أستاذ مساعد يسمى "دفتر أستاذ مساعد للعقد تحت التنفيذ " (يعتبر أساس المحاسبة عن تكاليف العقود) تخصص كل صفحة منه لعقد معين لحصر وتحليل تكاليفه .

وتأخذ كل صفحة من " دفتر أستاذ مساعد العقود تحت التنفيذ " الشكل

التالي :

ولأن هذا الدفتر يعتبر بمثابة دفتر أستاذ مساعد ، لذلك يفتح فى دفتر الأستاذ العام حساباً إجمالياً لمراقبة العقود تحت التنفيذ ، بحيث يرحل إلى الجانب المدين والجانب الدائن إجماليات البنود التى سبق أن ظهرت تفصيلاً فى حساب كل عقد على حدة .

هذا ومن الطبيعى أن تحتفظ المنشأة بمجموعة من السجلات والقوائم الأخرى ، أهمها ما يلى :

- سجل قيد العقود ، وهو سجل إحصائى بأرقام وقيم العقود وبيان موجز عن مواصفاتها وشروطها .
- سجل حصر العمليات ، وهو سجل فى يده المهندس ليشمل توزيعاً زمنياً لفترة تنفيذ العملية ، وبيان احتياجاتها كمياً ، ومن واقع هذا السجل تخطط إدارة المشتريات للأصناف المطلوب توريدها مع التنسيق فى ذلك مع إدارة المخازن وإدارة القوى العاملة .
- مجموعة قوائم للتكاليف تعد على المستويات المختلفة :
- قائمة تكاليف جزئية للعملية ، تعد أسبوعياً لتوضيح نصيب العملية من عناصر التكاليف المباشرة ، يتم من واقعها إعداد ملخص شهري للتكاليف يتخذ أساساً للإثبات فى حساب عمليات جارى تنفيذها بدفتر الأستاذ .
- قائمة تكاليف مجمله للعمليات ، تعد أسبوعياً لإجمالى عناصر التكاليف على مستوى المنشأة ، وتتخذ أساساً للتخطيط لإحتياجات المنشأة وللرقابة على التكاليف الفعلية بمقارنتها بالتكاليف المحددة مقدماً .
- قوائم تحليلية للعملية الواحدة على مستوى الأنشطة المختلفة التى تشملها (التسوية - تهديد الأرض - ذك الأسماك) .

وتتحدد تكاليف العقد بصفة أساسية في العناصر التالية :

- ١- تكلفة المواد .
- ٢- تكلفة العمل البشري .
- ٣- تكلفة العمل الآلي .
- ٤- تكلفة العقود من الباطن .
- ٥- النفقات العامة (التكاليف غير المباشرة) .

وسوف نخصص لكل عنصر من هذه العناصر فصلاً مستقلاً من الفصول الخمسة التالية .

الفصل الثالث

المحاسبة عن تكلفة المواد

- ١/٣- مقدمة .
- ٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد .
 - ١/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة من مخازن المركز الرئيسي إلى العقود (مخازن الموقع).
 - ٢/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد المرتجة من العقود إلى المخازن.
 - ٣/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد المحولة من عقد إلى عقد آخر.
 - ٤/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة لمقاولي الباطن .
 - ٥/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد التالفة والفاقدة .
 - ٦/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد بالموقع أو بالمخازن في نهاية الفترة المحاسبية.
 - ٧/٢/٣- تحليل تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة المحاسبية .

١/٣ - مقدمة :

تمثل المواد والخامات الجزء الأكبر من عناصر تكاليف العقد ، هذا بجانب تميز هذا العنصر في منشآت المقاولات بتعدد مكوناته ، وصعوبة تخزين بعضها بأسلوب سليم (كالرمل والطوب والأسمنت ... وغيرها) ، بالإضافة إلى تعدد نوعية الصنف الواحد من هذه المواد والخامات ، الأمر الذي يتطلب ضرورة التركيز على جوانب ضبط ورقابة ذلك العنصر الهام خاصة في النواحي التالية :

أ - تخطيط السياسات الواجب إتباعها بشأن شراء المواد والخامات بالشكل الذي يضمن :

- عدم تأخير الحصول على تلك المواد والخامات لأهمية وخطورة عنصر التوقيت في نشاط المقاولات .
- ضمان الحصول على أجود الأصناف وبأقل تكاليف اقتصادية ممكنة.
- ب - ضبط إجراءات إستلام المواد وحصرها بالمواقع التنفيذية طبقاً للمواصفات الواردة في مقاييسات المواد ، وكذلك ضمان توافر الأساليب السليمة لحفظ وتخزين المواد .
- ج - صرف المواد والخامات طبقاً لإحتياجات العمل ، وإعداد دورات مستندية ورقابية تمكن من ترشيد إستخدام تلك المواد في الأنشطة المختلفة .
- د - رقابة عنصر الفاقد والتالف بما يضمن تحديد المسؤولية مع محاولة خفض تكلفة التالف والفقد إلى أدنى حد ممكن .
- هـ - إتباع الإجراءات الدقيقة لجرد المواد والخامات الباقية في المخازن الرئيسية ومواقع تنفيذ العمليات .

٢/٣ - المحاسبة عن تكلفة المواد :

تتضمن المحاسبة عن تكلفة للمواد والخامات الجوانب المحاسبية

المتعلقة بكل من :

- المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة من مخازن المركز الرئيسى إلى العقود (مخازن الموقع) .

- المحاسبة عن تكلفة المواد المرتجعة من العقود إلى المخازن.

- المحاسبة عن تكلفة للمواد المحولة من عقد إلى عقد آخر .

- المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة لمقاولي الباطن .

- المحاسبة عن تكلفة المواد التالفة والفاقة .

- المحاسبة عن تكلفة المواد بالموقع أو بالمخازن فى نهاية الفترة المحاسبية .

- تحليل تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة المحاسبية .

١/٢/٣ - المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة من مخازن المركز الرئيسى

إلى العقود (مخازن الموقع)

نود فى البداية الإشارة إلى أن المواد والخامات يمكن تقسيمها

إلى ما يلى:

أ - مواد وخامات تشترك فى طلبها كافة العقود مثل : الأسمنت والطوب

والرمل وحديد التسليح وغيرها ، وهذه تطلب عادة بواسطة إدارة

المشتريات وطبقاً للتقديرات الخاصة بالمقاييس المحددة للعمليات الجارى

تنفيذها خلال الفترة ويتوقيت يحدد بالإشتراك مع مدير عام المشروعات

والمدير المالى ومدير إدارة المخازن .

ب - مواد وخامات خاصة ، وللتى تطلب لعملية بذاتها وطبقاً للمواصفات التى

تشمها بنود العقد الخاصة بتلك العملية ، وبالتالي ، فإن جداول الحصر

والمقاييس الخاصة بالعقد هي التي تحدد النوعية والكمية وتاريخ الحاجة إليها .

وتشمل الدورة المستندية للشراء والتخزين مراحل مختلفة تبدأ بطلب الشراء ثم إصدار أمر الشراء ، ويلي ذلك إستلام الأصناف وفحصها ، وتنتهى بالقيود فى السجلات المالية ، كما يلى :

xx	من ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن)	
xx	إلى ح/ الموردين أو البنك أو الخزينة	

هذا ، وتصرف المواد والخامات للإستخدام فى المواقع التنفيذية ، إما من مخازن المركز الرئيسى مباشرة أو من مخازن الموقع ، ولابد أن يتسلم أمين المخازن الأصناف أولاً - فى جميع الحالات - قبل أن يسمح باستخدامها فى التشغيل (وذلك بصرف النظر عن دخولها المخزن فعلاً) ، فلا يجوز أن يتسلم مهندس العملية أصنافاً من المورد ويأمر رأساً باستخدامها ، ويجب اتباع سياسة ما يرد أولاً يصرف أولاً ، وذلك لتخفيف أثر العوامل الجوية ما أمكن على المخزون بالموقع .

وفى جميع الأحوال ، يتم صرف الأصناف بموجب "إذن صرف مواد" يحرره مهندس العملية أو المشرف على التنفيذ ، وذلك بناء على تقديرات المقاييس الخاصة ببنود أعمال العقد .

ويشتمل إذن صرف المواد على البيانات التالية :

- بيانات تحررها الجهة أو القسم الطالب ، وهى :
- التاريخ ، ورقم الإذن .
- رقم العقد .

- رقم بطاقة مقايضة المواد .
 - الجهة أو القسم الطالب .
 - بيان الأصناف ومواصفاتها والكميات .
- .. بيانات يملؤها قسم التكاليف ، وهى تكلفة الوحدة والقيمة ، وذلك طبقاً لسياسة التسعير المتبعة فى المنشأة .
- ويأخذ "إن صرف مواد" للشكل التالى :

إن صرف مواد						
رقم						
التاريخ			رقم العقد			
الإدارة الطالبة			رقم بطاقة المقايضة			
إلى مخزن			نرجو صرف الكميات الآتية :			
رقم الصنف	بيان الصنف	الوحدة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	ملاحظات

ويحرر إن الصرف من عدة صور يختلف عددها من منشأة لأخرى ،
ويقترح إعداد أربع صور ، يتم توزيعها واستخدامها على النحو التالى :

دورة إنون الصرف

المصدر	توزيع الصور	الغرض الرقابي ووجه الاستخدام
الإدارة الطالبة وفقاً لبطاقة مقايضة المواد	١- صورة يحتفظ بها القسم الطالب.	تحفظ بشكل مسلسل.
	٢- صورة يحتفظ بها أمين المخزن.	- القيد في بطاقات الأصناف. - الحفظ كمستند عن الأصناف المنصرفة من عهده.
	٣- صورة ترسل إلى إدارة المخازن.	- القيد في دفتر مراقبة المواد. - الحفظ بشكل مسلسل.
	٤- صورة ترسل إلى إدارة الحسابات	- تسعير إنون للصرف. - القيد في دفتر أستاذ المخزن كمية وقيمة. - إثبات إنون الصرف في ملخص للمواد المنصرفة على أساس تاريخي.

ملخص المواد المنصرفة :

- بعد تسعير إنون للصرف بمعرفة إدارة حسابات للتكاليف ، بحيث يتضح منها تكلفة الوحدة ، وإجمالي تكلفة الأصناف المنصرفة ، تقيد على أساس تاريخي في " ملخص المواد المنصرفة " مع تحليلها إلى :
- تكاليف مواد مباشرة ، يتم تحليلها بحسب العقود الجاري تنفيذها ، أى مع تخصيص خاتمة لكل عقد .
 - تكاليف مواد غير مباشرة ، لتحميلها على حساب مراقبة النفقات العامة .

ويُلخّذ " ملخص المواد المنصرفة " الشكل التالي :

ملخص المواد المنصرفة

تكاليف مواد غير مباشرة	تكاليف مواد مباشرة				القيمة	رقم إذن الصرف	التاريخ
	إجمالي		عقد رقم (٣)	عقد رقم (٢)	عقد رقم (١)		
٨٠٠٠	٣٢٠٠٠		٩٠٠٠	١١٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	إجمالي

وفي نهاية الفترة المحاسبية يقيّد مجموع هذا الملخص في اليومية

العامّة بالتقيد التالي :

من ح/ عقود جاري تنفيذها		٣٢٠٠٠
١٢٠٠٠ عقد رقم (١)		
١١٠٠٠ عقد رقم (٢)		
٩٠٠٠ عقد رقم (٣)		
من ح/ مراقبة للنفقات العامة		٨٠٠٠
إلى ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن	٤٠٠٠٠	
(مجموع ملخص المواد المنصرفة عن شهر		

ويتم الترحيل من واقع اليومية العامة إلى حسابات العقود في دفتر الأستاذ مساعد العقود الجارى تنفيذها ، وذلك لإثبات تكلفة المواد المباشرة لكل عقد ، كما يجعل الحساب الإجمالى فى دفتر الأستاذ للعام "حساب عقود جارى تنفيذها " مديناً بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه ، ثم تقيد تكلفة المواد غير المباشرة وقدرها ٨٠٠٠ جنيه مديناً فى حساب مراقبة النفقات العامة فى دفتر الأستاذ العام .

ونود فى هذا الصدد الإشارة إلى للملاحظات الهامة التالية :

- أ - فى حالة صرف المواد والخامات من مخازن الموقع للاستخدام فى العمليات المختلفة ، فهذه الأصناف سبق أن حملت على العملية بتكلفتها الإجمالية ، ومن ثم لا تجرى أى قيود بمعرفة قسم حسابات التكاليف بالمركز الرئيسى . وتكون الدورة المستندية لأنن الصرف كما يلى :
- الأصل : لأمين المخازن لإتمام عملية الصرف ، وإستتزال كمية المنصرف من دفتر الصنف الموجود لديه .
- صورة : تبقى لدى مشرف العملية لإثبات طلب وصرف الأصناف .
- صورة : لمحاسب الموقع لإستخدامها فى إعداد قوائم حصر المواد والخامات المستخدمة فى الموقع .

- ب - فى حالة إرسال المواد والخامات مباشرة إلى الموقع - سواء تم الشراء بمعرفة المركز الرئيسى أو بمعرفة مهندس العملية فى بعض الحالات العاجلة - يكون القيد على النحو التالى :

xx	من ح/ عقود جارى تنفيذها عقد رقم	
	إلى ح/ الموردين أو البنك	xx

حـ - في حالة قيام العميل بإرسال مواد وخامات للاستخدام في بعض الأعمال بالموقع ، وذلك طبقاً للاتفاق الذى يبرم بينه وبين المنشأة ، ويلاحظ أن مثل هذه المواد والخامات لا تشكل جزءاً من تكلفة العقد ولا تدخل في حساباته ، ومن ثم يتعين ملاحظة ذلك عند تقدير تكلفة الأعمال التامة والجارى تنفيذها في نهاية للفترة .

٣/٢- المحاسبة عن تكلفة المواد المرتجعة من العقود إلى المخازن :

على الرغم من التحديد الدقيق عند تقدير الكمية الضرورية للعملية من كل نوع من أنواع المواد ، كما يتضح من خلال " بطاقة مقايسة المواد " ، إلا أنه قد يتبقى جزء من المواد في نهاية العملية زائداً عن إحتياجات العقد ، مما يستلزم إرجاع هذا الجزء إلى المخازن مرة أخرى .

كما قد يكون سبب إرجاع المواد إلى المخازن مرة أخرى هو عدم مطابقة المواد المنصرفة للمواصفات المطلوبة لتنفيذ العقد .

وأياً كان سبب إرجاع المواد إلى المخازن مرة أخرى ، تكون الدورة المستندية لإنز إرتجاع المواد ، على النحو التالى :

- الأصل : يبقى لدى أمين المخزن للتقيد فى بطاقات الأصناف ثم للحفظ .

- صورة : تبقى لدى المختص فى موقع العقد للحفظ .

- صورة : ترسل إلى إدارة المخازن للإثبات فى دفتر مراقبة المواد .

- صورة : ترسل إلى إدارة حسابات التكاليف للمحاسبة على تكاليف المواد

المرتجعة ، كما يلى :

أ - تمسيع إنز الإرتجاع .

ب - إثبات الإنز كمية وقيمة فى دفتر أستاذ المخازن .

ملخص المواد المرتجعة

بعد تسعير أنون إرتجاع المواد نقيد على أساس تاريخي في ملخص
المواد المرتجة مع تحليلها بحسب العقود الجاري تنفيذها ، أى مع تخصيص
خانة لكل عقد .

على أن يلاحظ في حالة المواد والخامات المرتجعة من الموقع إلى المورد رأساً (بحسب الأسلوب المتبع في الشراء) يكون القيد على النحو التالي :

من ح/ الموردين	xx	xx
إلى ح/ عقود جارى تنفيذها	xx	
عقد رقم		

٣/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد المحولة من عقد إلى عقد آخر

قد يتم تحويل جزء من المواد من عقد إلى عقد آخر ، وذلك لعدم حاجة العقد الآخر لها ، أو زياتتها عن المطلوب في العقد المحول منه ، أو لشدة الحاجة اليها بالعقد المحول إليه ، أو لدواعى فنية أو اقتصادية معينة . وهنا يستلزم الأمر إعداد " إشعار تحويل مواد " يتم تحريره لدى العقد المحول منه ويوقعه مهندس العملية ، ويصمم هذا الإشعار بحيث يحتوى على البيانات الآتية:

- رقم العقد المحول منه .
- رقم العقد المحول إليه .
- بيان الأصناف المحولة .
- تكلفة الوحدة ، وتكلفة المواد المحولة .

وتكون الدورة المستندية " لإشعار تحويل مواد " كما يلي :

- الأصل : يحتفظ به العقد المحول منه .
- صورة : يحتفظ بها العقد المحول إليه .
- صورة : ترسل لإدارة حسابات التكاليف لتسعييرها .

إشعار تحويل مواد

رقم

..... التاريخ

رقم العقد للمحول منه رقم العقد المحول إليه

ملخص المواد المحولة

بعد تسعير إشعار تحويل المواد نقيد على أساس تاريخي في ملخص المواد المحولة ، مع تحليلها بحسب العقود الجاري تنفيذها.

ملخص المواد المحولة

رقم إشعار التحويل	القيمة	العقود المحول إليها			العقود المحول منها		
		عقد رقم (١)	عقد رقم (٢)	عقد رقم (٣)	عقد رقم (١)	عقد رقم (٢)	عقد رقم (٣)
إجمالي	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠		٨٠٠٠	٤٠٠٠

وفي نهاية الفترة المحاسبية يقيّد مجموع هذا الملخص في اليومية العامة بالقيّد التالي :

من ح/ عقود جاری تنفیذا	۱۲۰۰۰
۴۰۰۰ عقد رقم (۱)	
۵۰۰۰ عقد رقم (۲)	
۳۰۰۰ عقد رقم (۳)	
إلى ح/ عقود جاری تنفیذا	۱۲۰۰۰
۸۰۰ عقد رقم (۲)	
۴۰۰ عقد رقم (۳)	
(مجموع ملخص المواد المحولة عن شهر	

ويتم الترحيل من واقع اليومية العامة إلى حسابات العقود في دفتر الأستاذ مساعد العقود الجاري تنفيذها وذلك لإثبات تحويل المواد المباشرة ، بالإضافة

للعقود المحول إليها ، ويلون مخالف (بما يفيد الطرح) بالنسبة للعقود المحول منها ، كما يجعل الحساب الإجمالي في دفتر الأستاذ العام " حساب عقود جارى تنفيذها " مدينأ ودائناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

٤/٢/٣ - المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة لمقاولى الباطن

قد تتفق المنشأة مع أحد مقاولى الباطن على أن يتولى عمليات المصنعية فقط أى التركيب ، بينما تزوده المنشأة بكافة المواد والخامات التى تحتاجها أثناء التنفيذ ، وتحتاج تلك المواد والخامات إلى رقابة فعالة أثناء صرفها للتأكد من دخولها ضمن العمليات المتفق عليها ، وكذا التأكد من كفاءة إستخدامها ، كما يتطلب الأمر تحديد دورة مستندية خاصة بها لإمكان فصلها عند إعداد مستخلصات للمقاول .

وتقتضى المحاسبة عن تكلفة المواد المنصرفة لمقاولى الباطن التفرقة بين الحالات التالية :

- حالة صرف مواد وخامات لمقاولى الباطن من مخازن الموقع ، وذلك لإستخدامها فى أعمالهم وطبقاً للاتفاق . وفى هذه الحالة يتضمن " إذن صرف المواد " توقيع المقاول بالاستلام على أن يلاحظ أن هذه المواد والخامات سبق أن حملت على العملية بتكلفتها الإجمالية ، ومن ثم لا تجرى أى قيود بمعرفة قسم الحسابات بالمركز الرئيسى .

- حالة صرف مواد وخامات لمقاولى الباطن من مخازن الموقع ، وذلك لإستخدامها فى أعمالهم ولم ينص الاتفاق على صرف مواد لمقاول الباطن ، وفى هذه الحالة لابد من استئزال التكلفة الخاصة بالمواد والخامات المنصرفة من قيمة المستحق لمقاول الباطن فى قسم المقاولين من الباطن .

ويكون القيد على النحو التالي :

xx	من ح/ مقاول الباطن	
xx	إلى ح/ عقود جارى تنفيذها	
	عقد رقم (.....)	

- حالة صرف مواد وخامات لمقاولى الباطن من مخازن المركز الرئيسى ، وذلك لاستخدامها فى أعمالهم وطبقاً للاتفاق ، فإن " إذن صرف المواد " يجب أن يتضمن توقيع المقاول بالاستلام ، على أن يرسل " إذن صرف المواد " إلى قسم الحسابات والتكاليف لتحصيل العملية (العقد) بالمنصرف لحسابها بتكلفة المواد والخامات . ويكون القيد على النحو التالى :

xx	من ح/ عقود جارى تنفيذها	
	عقد رقم (.....)	
xx	إلى ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن.....)	

- حالة صرف مواد وخامات لمقاولى الباطن من مخازن المركز الرئيسى ، وذلك لاستخدامها فى أعمالهم ولم ينص الاتفاق على صرف مواد لمقاول الباطن ، وفى هذه الحالة لابد من استئزال التكلفة الخاصة بالمواد والخامات المنصرفة من قيمة المستحق لمقاول الباطن فى قسم المقاولين من الباطن ويكون القيد على النحو التالى :

xx	من ح/ مقاول الباطن	
xx	إلى ح/ مراقبة مخازن المواد(مخزن...)	

٥/٢/٣ - المحاسبة عن تكلفة المواد التالفة والفاقد

تحتم طبيعة وظروف العمل في منشآت المقاولات حدوث تلف أو فقد في بعض عناصر المواد والخامات أثناء التشغيل أو التخزين بالموقع أو بالمركز الرئيسي ، وقد يرجع إلى :

- عدم التخزين السليم لبعض عناصر المواد والخامات .
 - عدم إتباع أساليب المقاول السليمة بالموقع مما يترتب عليه حدوث نسبة كسر كبيرة أحياناً .
 - عدم الرقابة الكافية على تشغيل بعض المواد والخامات بواسطة العمال مما يسبب زيادة نسب التلف .
 - التعرض للعوامل الجوية التي لا يمكن التنبؤ بها كالأمطار والرطوبة مثلاً .
 - أسباب تتعلق بالسرقة أو الاختلاس في بعض عناصر المواد والخامات .
 - أسباب وعوامل طبيعية في حدود ما يسمى بالتلف أو الفقد المسموح به .
- وتحتم الأسباب السابقة ضرورة وضع النظام والضوابط الرقابية اللازمة لإحكام عمليات التخزين والصرف والاستخدام لتلك المستلزمات .
- وعادة يتم حصر وتحديد كميات التلف أو الفاقد من خلال عمليات الجرد المستمر أو الجرد الشامل الذي يتم في نهاية الفترة المحاسبية ، وقد يكتشف التلف أثناء التشغيل .

ويطلب الأمر - في جميع الحالات السابقة - إعداد محضر إثبات التلف أو الفاقد ، تتولى إعداده لجان فنية وإدارية متخصصة ، بحيث يوضح في المحضر الأسباب والعوامل التي أدت إلى ذلك التلف أو الفقد مع إقتراح وسائل تلافيه مستقبلاً - ما أمكن ذلك .

وتحدد دورته للمستندية على النحو التالي :

الأصل : يرسل إلى إدارة حسابات التكاليف ، حيث يسعر التلف أو الفقد ويثبت في دفتر أستاذ المخازن ، وعادة يسعر التلف أو الفقد بنفس طريقة التسعير المتبعة في حالة صرف أصناف من المخازن .

صورة : ترسل إلى أمين المخزن لإستئصال الكمية من دفتر الصنف (بطاقة الصنف) .

صورة أو أكثر : لعمليات تخطيط إحتياجات العقود مستقبلاً .
وتضع إدارة المنشأة نسباً محددة للسماح بتلف أو فقد بعض الأصناف ، وبالتالي فإن ما تكشفه لجان الجرد قد يكون في حدود النسب المسموح بها (تلف عادي) أو قد يكون خارج حدود هذه النسب (تلف غير عادي) .
وتقتضى المعالجة المحاسبية لتكلفة المواد التالفة والفاقدة التفرقة بين الحالات التالية :

١/٥/٣- التلف أو الفاقد في موقع العمل

إذا ثبت لجان الجرد أن التلف والفاقد المسموح به (تلف عادي) ، في هذه الحالة لا يوجد إجراء محاسبي معين يتخذ ، وبالتالي يتحمل حساب العملية (العقد) تلقائياً (لأنه سبق تحميل الحساب بإجمالي تكلفة المواد والخدمات المرسله للموقع) .
على أنه يلاحظ ، أنه يمكن أحياناً بالنسبة لبعض أنواع المواد والخدمات التالفة ببيعها بحالتها هذه ، وفي هذه الحالة تثبت القيمة البيعية للتلف العادي بالموقع ، بالقيّد التالي :

من حـ/ البنك	xx	
إلى حـ/ عقود جارى تنفيذها	xx	
عقد رقم (...)		

وإذا تبين للجان الجرد أن التلف والفقد غير مسموح به (تلفاً غير عادى) ، فى هذه الحالة يتطلب الأمر إستبعاد تكلفة التلف أو الفقد من حساب عقود جارى تنفيذها ، ويكون القيد كما يلى :

من حـ/ الأرباح والخسائر	xx	
أو		
من حـ/ شركة التأمين		
إلى حـ/ عقود جارى تنفيذها	xx	
عقد رقم (...)		

٢/٥/٣- التلف أو الفاقد فى مخازن المركز الرئيسى

إذا كان التلف أو الفاقد تلف مسموح به (تلف عادى) ، فى هذه الحالة يتطلب الأمر تحميله على العقود الجارى تنفيذها ، خلال الفترة التى حدث فيها التلف أو الفقد على أساس توزيع مناسب (قد يكون هذا الأساس هو نسبة تكلفة المنصرف من كل صنف إلى مواقع العمل "العقود" أو نسبة القيمة التعاقدية لهذه العقود) .

ويكون التقيد في هذه الحالة ، كما يلي :

xx	من حـ/ عقود جارى تنفيذها	
	عقد رقم (...)	
	عقد رقم (...)	
	عقد رقم (...)	
xx	إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد (مخزن...)	

إما إذا كان التالف أو الفاقد بمخازن المركز للرئيسى يزيد عن حدود النسب المسموح بها (تلف غير عادى) ، فى هذه الحالة يتم تخفيض تكلفة المخزون بمقداره ، مع تحميله على حساب الأرباح والخسائر أو شركة التأمين - حسب الأحوال - ويكون التقيد فى هذه الحالة ، كما يلي :

xx	من حـ/ الأرباح والخسائر	
	أو	
	من حـ/ شركة التأمين	
xx	إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد (مخزن...)	

وينبغى ملاحظة ، فى جميع الحالات السابقة ، أنه قد يمكن أحياناً إعادة بيع المواد التالفة بحالتها ، ومن ثم فإن المبلغ المحمل على حساب الأرباح والخسائر (أو شركة التأمين) يكون صافى تكلفة التالف (الفرق بين تكلفتة الدفترية وقيمتة البيعية) .

٦/٢/٣- المحاسبة عن تكلفة المواد الباقية بالموقع أو بالمخازن في نهاية

الفترة المحاسبية

يتم جرد الأصناف المتبقية في نهاية الفترة المحاسبية ، بمعرفة لجان الجرد التي تشكل لهذا الغرض ، وتثبت الكميات الفعلية في تقارير جرد المخازن التي توجه فيما بعد إلى إدارة المخازن (لإثبات الأرصدة الفعلية بالدفاتر الخاصة بالأصناف وبطاقة الصنف) وإدارة حسابات التكاليف (لتسعير المخزون وتحديد تكلفته طبقاً للسياسات التي تقررها الإدارة في هذا الشأن) ، ومن ثم إتخاذ الإجراءات المحاسبية في هذا الصدد .

١/٦/٢/٣- المواد الباقية بموقع تنفيذ العقد

تمثل مجموع الأصناف التي سبق أن أرسلت إلى موقع تنفيذ العمليات (العقود) ولم تستخدم حتى نهاية الفترة المحاسبية ، وحيث أن هذه الأصناف سبق وحصل بها حساب العقود الجاري تنفيذها عند إرسالها للموقع ، لذلك فإن الإجراء المحاسبي يقتضى تخفيض تكلفة المواد والخامات المحملة على العقد بتكلفة المخزون المتبقى في نهاية الفترة ، ويكون القيد كما يلي :

xx	من ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن....)
xx	إلى ح/ عقود جاري تنفيذها
	عقد رقم (...)

على أن يعكس القيد السابق في بداية الفترة المحاسبية التالية .

٢/٦/٣- المواد الباقية بمخازن المركز الرئيسي

تتخذ نفس إجراءات جرد المخازن الرئيسية في المنشآت الأخرى ، ويتم اختيار سياسة التقييم المناسبة لطبيعة الأصناف التي تحتفظ بها منشآت المقاولات مع ضرورة الثبات على نفس الطريقة بالنسبة للمخزون في الموقع .
ويظهر إجمالى المخزون من المواد والخامات (بالموقع أو بالمخازن الرئيسية) كأحد بنود الأصول بقائمة المركز المالى للمنشأة .

٧/٢/٣- تحليل تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة المحاسبية

لأغراض تجميع وقياس تكلفة العقود التى تنفذ خلال الفترة المحاسبية ، تقوم إدارة حسابات التكاليف فى نهاية كل فترة محاسبية بتجميع إشعارات استلام المواد بالموقع ، وأذنون صرف المواد ، وأذنون التحويل ، ومحاضر إثبات التلف والفقد ، وتقارير الجرد فى نهاية الفترة المحاسبية ، وذلك بهدف تحليل تكلفة المواد وفقاً لعلاقتها بوحدات للتكلفة النهائية (وهى العقود) ، ويتبع ذلك تقسيم تلك المواد إلى :

- مواد مباشرة ، تتعلق بموقع العمل ، وتخص العقد .
- مواد غير مباشرة ، تتعلق بمراكز للخدمات الفنية والإدارية والتمويلية وغيرها ، والتى يعاد توزيعها على العقود مع باقى بنود التكاليف غير المباشرة الأخرى .

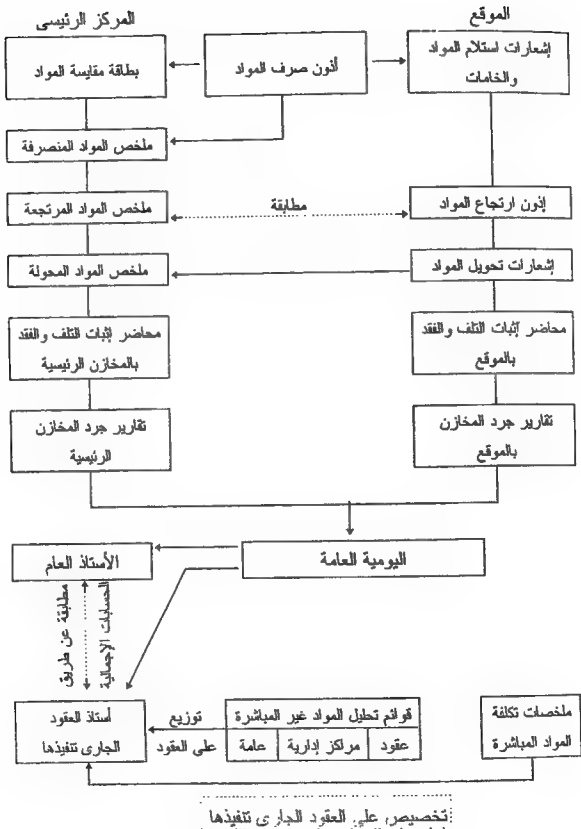
وتقوم إدارة حسابات التكاليف باستخدام المستندات السابقة والخاصة بحركة عنصر المواد ، بإعداد ملخص تكلفة المواد المباشرة ، وقوائم تحليل المواد على العقود ومراكز التكلفة .

ويظهر حساب كل عقد محملاً بتكلفة للمواد ، على النحو التالى :

ح/ مراقبة المواد - عقد رقم (....)

تكلفة المواد المحولة إلى عقود أخرى	xx	تكلفة المواد بالموقع أول الفترة	xx
تكلفة المواد المرتجعة إلى مخازن المركز الرئيسي	xx	تكلفة المواد المرسلة من مخازن المركز الرئيسي	xx
القيمة البيعية للتلف العادي بالموقع (إن وجدت)	xx	تكلفة المواد المشتراه لحساب العقد ومرسلة من المورد إلى الموقع	xx
تكلفة المواد للتألف أو الفاقد (تلف غير عادي)	xx	تكلفة المواد المنصرفة لمقاول الباطن من المخازن الرئيسية ضمن الاتفاق	xx
تكلفة المواد المنصرفة لمقاول الباطن من الموقع خارج الاتفاق	xx	تكلفة المواد المحولة من عقود أخرى	xx
تكلفة المواد الباقية بالموقع في نهاية الفترة	xx	نصيب العقد من التلف العادي بمخازن المركز الرئيسي	xx
صافي تكلفة المواد المستخدمة في العقد خلال الفترة المحاسبية	xx		xx
	xx		xx

والشكل التالي يوضح الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة المواد :



مثال (١) :

- المطلوب إثبات قيود اليومية اللازمة ، وتصوير حساب مراقبة المواد وذلك بالنسبة للعمليات التالية في منشأة سكوت للمقاولات (عقد رقم ٥٥٥) :
- رصيد المواد بالموقع أول الفترة ١٣٧٥٠ جنيه .
 - وردت إلى موقع العملية مواد تكلفتها ١٠٤٥٠٠ جنيه منها ١٦٥٠٠ جنيه وردت رأساً من المورد والباقي من المخازن الرئيسية ، كما حول للموقع من العقد (٦٦٦) مواد تكلفتها ٦٦٠٠ جنيه .
 - تسلم مقاول البياض أسمنت تكلفته ١١٠٠٠ جنيه من مخازن المركز الرئيسى حسب الاتفاق .
 - تم تحويل أخشاب تكلفتها ٤٩٥٠ جنيه إلى العقد (٧٧٧) .
 - تلفت أثناء الفترة مواد فى موقع العمل تكلفتها ١٦٥٠ جنيه منها ٩٩٠ جنيه تلفت لأسباب عادية ، كما تلفت مواد بالمخازن الرئيسية تقرر تحميل العقد (٥٥٥) منها ما تكلفته ٥٥٠ جنيه ولا تقوم المنشأة بالتأمين على المخازن .
 - تم إرجاع مواد تكلفتها ٥٥٠٠ جنيه منها ٣٣٠٠ جنيه إرتدت إلى المخازن الرئيسية لزيادتها عن الحاجة والباقي إلى المورد لعدم مطابقتها للمواصفات .
 - المواد الباقية بالموقع فى نهاية الفترة تكلفتها ٤٢٩٠ جنيه .

الحل

١- قيود اليومية

١٦٥٠٠	من حـ/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥
١٦٥٠٠	إلى حـ/ الموردين
	(إثبات المواد الواردة للموقع من المورد)

من ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن) (إثبات المواد الواردة من مخازن المركز الرئيسى)	٨٨٠٠٠	٨٨٠٠٠
من ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٦٦٦ (إثبات المواد المحولة من العقد رقم ٦٦٦)	٦٦٠٠	٦٦٠٠
من ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن) (إثبات المواد المنصرفة لمقاول الباطن من المخازن الرئيسية حسب الاتفاق)	١١٠٠٠	١١٠٠٠
من ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٧٧٧ إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ (إثبات المواد المحولة إلى العقد رقم ٧٧٧)	٤٩٥٠	٤٩٥٠
من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ (إثبات تكلفة التلف غير العادى بالموقع)	٦٦٠	٦٦٠
من ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن ...) (نصيب العقد من تكلفة التلف بالمخازن الرئيسية)	٥٥٠	٥٥٠
من ح/ مراقبة مخازن المواد (مخزن) إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ (إثبات المواد المرتجعة إلى المخازن الرئيسية)	٣٣٠٠	٣٣٠٠

٢٢٠٠	من ح/ الموردين	٢٢٠٠	إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ (إثبات المواد المرتجعة إلى الموردين)
٤٢٩٠	من ح/ مراقبة مخازن المواد	٤٢٩٠	إلى ح/ عقود جارى تنفيذها - عقد رقم ٥٥٥ (إثبات مخزون المواد بالموقع آخر الفترة)

٣- ح- مراقبة المواد - عقد رقم ٥٥٥

١٣٧٥٠	رصيد المواد بالموقع أول الفترة	٤٩٥٠	مواد محولة إلى العقد ٧٧٧
١٦٥٠٠	مواد ولردة للموقع من الموردين	٦٦٠	تكلفة التلف غير العادى بالموقع
٨٨٠٠٠	مواد ولردة للموقع من المخازن الرئيسية	٣٣٠٠	تكلفة للمواد المرتجعة إلى المخازن الرئيسية
٦٦٠٠	مواد محولة من العقد ٦٦٦	٢٢٠٠	تكلفة المواد المرتجعة إلى الموردين
١١٠٠٠	مواد منصرفه لمقاول الباطن من المخازن الرئيسية حسب الاتفاق	٤٢٩٠	تكلفة المواد الباقية بالموقع آخر الفترة
٥٥٠	نصيب العقد من تكلفة التلف العادى بالمخازن الرئيسية		
		١٢١٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة فى العقد خلال الفترة (مستنتج)
١٣٦٤٠٠		١٣٦٤٠٠	

مثال (٢) :

- إحسب صافي تكلفة المواد المستخدمة في العقد رقم ٨٨٨ بمنشأة أحمد عبد ربه للمقاولات :
- وردت مستلزمات من المورد بـ ٧٠٠٠ جنيه ، ومن المخازن بـ ٨٠٠٠ جنيه (أرئت منها ٧٠٠) ، وحول العقد رقم ٩٩٩ ما تكلفته ٥٠٠ جنيه .
 - صرف مقابل التجارة مواد قيمتها ٦٠٠٠ جنيه من مخازن المركز الرئيسى منها ٢٥٠٠ خارج الإتفاق ، بينما صرف مقابل الكهرباء مواد من الموقع قيمتها ١٠٠٠ جنيه ضمن الإتفاق .
 - تلفت مواد من الموقع تكلفتها ١٥٠٠ جنيه ، وقيمتها البيعية ٥٠٠ جنيه ، اعتبر ٤٠٪ منها مسموحاً به ، وتحمل المواقع بنسبة ٥٪ من إجمالى المواد المرسله من المخازن مقابل التلف العادى .
 - رصيد أول الفترة من المواد ٤٤٠٠ جنيه .
 - رصيد آخر الفترة من المواد ٤٠٠٠ جنيه .

الحل

ح/ مراقبة المواد عقد رقم ٨٨٨

مواد مرتجة إلى المخازن	٧٠٠	رصيد أول الفترة	٤٤٠٠
مواد محولة إلى العقد ٩٩٩	٥٠٠	مواد مرسله من الموردين	٧٠٠٠
تكلفة تلف غير عادى بالموقع	٩٠٠	مواد مرسله من المخازن	٨٠٠٠
القيمة البيعية للتلف العادى	٢٠٠	مواد منصرفه لمقاول للتجارة من	٣٥٠٠
تكلفة مواد باقية آخر للفترة	٤٠٠٠	المخازن داخل الاتفاق	
		نصيب العملية من التلف العادى	٤٠٠
		بالمخازن	
صافى تكلفة المواد المستخدمة	١٧٠٠٠		
فى العقد خلال الفترة			
(مستنتج)			
	٢٣٣٠٠		٢٣٣٠٠

الفصل الرابع

المحاسبة عن تكلفة العمل البشرى

١/٤- مقدمة .

٢/٤- الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة العمل البشرى .

١/٢/٤- بطاقة وقت العامل .

٢/٢/٤- تقارير عمل يومية .

٣/٢/٤- سجل الحالة المالية .

٤/٢/٤- قوائم الاستحقاقات .

٥/٢/٤- ملخص وتحليل الاستحقاقات .

١/٤ - مقدمة :

تحتّم ظروف العمل فى منشآت المقاولات إتمام العمليات فى مواقعها التنفيذية ، وبعيداً عن المركز الرئيسى ، الأمر الذى يضع نقلاً واضحاً على عملية تصميم النظام المحاسبى لعنصر تكلفة للعمل البشرى .

ولا تقتصر تكلفة العمل البشرى على ما تكفّعه المنشأة للعاملين من أجور ومهايا دورية ، وإنما تتعدها لتشمل أيضاً ما تتحمّله المنشأة من أقساط تأمين وإدخار وبدلات وغير ذلك من المزايا العينية والتنفيد التى تقدمها المنشأة للعاملين بها .

ويجب أن تحقق المحاسبة عن تكلفة العمل البشرى الأهداف الآتية:

- التحديد السليم لأساس صرف الأجور ومدى تناسبه مع طبيعة العمل بالمواقع التنفيذية ، سواء على أساس الشغلة أو الساعة أو وحدة قياس مناسبة (المتر المربع لتزكيب البلاط ، أو المتر المكعب للنجارة المسلحة) ، للوصول إلى تكلفة العمل البشرى المستحقة عن كل فترة ، وذلك بالنسبة لكل عامل ، وكل عقد ، وكل مركز خدمة فى المركز الرئيسى ، بالإضافة إلى حصر وتحليل الاستحقاقات على مستوى المنشأة .

- حساب تكلفة كل عقد من عناصر تكلفة العمل البشرى ، أى تحليل الأجور المباشرة على مستوى العقود . وتشمل الأجور المباشرة لكل عقد ما يستحق لكل العاملين بموقع العقد بغض النظر عن طبيعة الأعمال التى يقومون بها ، أى سواء أكانت أعمال إنتاج أو أعمال خدمات . بالإضافة إلى حصر استحقاقات العاملين بالمراكز الخدمية بالمركز الرئيسى ، أى الأجور غير المباشرة والتى تعتبر فنياً بنداً من بنود النفقات العامة ، وربطها بعد توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة بالعقود الجارى تنفيذها وفقاً لأسس مناسبة .

- فرض الرقابة المالية على حساب الأجور والمكافآت وصرفها ، وكذلك رقابة أسماء العاملين الواردين بكشوف وتقارير العمل بالموقع ، والتأكد من فئاتها وأسماء العاملين الواردين بها .

ولا شك أن الدقة والعناية في وضع نظام المحاسبة عن تكلفة عنصر

العمل البشري تمكنان من :

- إمكانية القياس السليم لتكلفة هذا العنصر وتحميلها على العمليات المستفيدة .
- ترشيد استخدام عنصر العمل البشري وفقاً للاحتياجات الفعلية ، الأمر الذي يضمن أفضل اقتصاديات تشغيل لذلك العنصر .

- إمكانية الرقابة على عنصر تكلفة الأجور وضبطه في حدود معينه ، ومنع الإسراف والفقْد ما أمكن ذلك .

- ضمان إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التفصيلية التي تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بحجم العمالة ونوعيتها ومدة التدريب اللازم لها ، وكذلك وضع مبادرات الترقية والحوافز والرعاية الصحية والاجتماعية .

٢/٤ - الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة العمل البشري

يمكن توضيح مراحل دورة المحاسبة عن تكلفة العمل البشري في

منشآت المقاولات كما يلي :

١/٢/٤- في موقع تنفيذ العقد ، تعد لكل عامل بطاقة وقت تشمل : اسم ورقم العامل ، ووقت تواجده داخل الموقع والعمل الذي يؤديه ، كما تتضمن البطاقة الوقت الإضافي .

وقد تعد بطاقات مستقلة للعمال الذين تتم محاسبتهم وفقاً للكميات التي يقومون بتنفيذها وليس باليومية .

ويوقع على البطاقة من الملاحظ ومهندس العملية (مهندس العقد).

٢/٢/٤- فى موقع تنفيذ العقد أيضاً يتم إعداد تقارير عمل يومية
Daily Work Reports تتضمن : اسم ورقم العامل ، وقتته المالية ،
والعمل المكلف به ، والوقت العادى والوقت الإضافى ، وبالتالى
حساب إجمالى الأجور المستحقة (لا تحسب الاستقطاعات) ،
وتستوفى هذه التقارير فى موقع العمل ويوقع عليها من المشرف
الرئيسى ، وتعتمد من مهندس العملية (مهندس العقد) ، ثم ترسل إلى
المركز الرئيسى .

ويمكن توضيح شكل " تقارير العمل اليومية " فى الشكل التالى:

تقرير عمل يومى								
رقم العقد								
يوم								
رقم العامل	الاسم	الفئة المالية	العمل المكلف به	الوقت العادى	الوقت الإضافى	إجمالى الوقت	إجمالى الأجر	ملاحظات
المشرف								
مهندس العقد								

٣/٢/٤- تقوم إدارة شئون العاملين في المركز الرئيسي بمطابقة تقارير العمل اليومية الواردة من المواقع التنفيذية مع سجل الحالة المالية (والذى يشتمل على بياناً باسم ورقم ومهنة أو وظيفة كل عامل وموظف بالمنشأة ، وتاريخ تعيينه ، وبيان الاستحقاقات الخاصة به والبدلات والعلاوات ، وكذلك بيان الاستقطاعات الدورية التى تخصم منه شهرياً) للتأكد من صحة الأسماء والعدد والمهن وفئة الأجر لكل عامل، ويعتمد مدير العمليات هذه التقارير ، وترسل إلى الإدارة المالية (أقسام حسابات الدفع والتكاليف والمراجعة والسجلات المالية) .

٤/٢/٤- يقوم قسم الاستحقاقات بإدارة الحسابات بإعداد قوائم الاستحقاقات لكل موقع على حدة (وكذلك للإدارات العامة) من واقع :

- تقارير العمل اليومية .

- سجل الحالة المالية .

ويمكن توضيح " قائمة الاستحقاقات " فى الشكل التالى :

[illegible]

عن الفترة من إلى

..... رِقَّةُ الْقَائِمَةِ

[illegible]

ويلاحظ عند إعداد قائمة الاستحقاقات ما يلي :

- إعداد قائمة مستقلة للعاملين بكل عقد حتى يمكن حصر الأجور المباشرة بكل عقد .
- إعداد قائمة أو قوائم للمراكز الخدمية بالمركز الرئيسى حتى يمكن حصر استحقاقاتهم وتحميلها على حساب مراقبة النفقات العامة .

٥/٢/٤- يقوم محاسب التكاليف بتجميع قوائم الاستحقاقات (بالمواقع التنفيذية وقوائم الإيرادات العامة) ، ويتم تفريغ قوائم الاستحقاقات فى كشوف تسمى "ملخص وتحليل الاستحقاقات" . بحيث تشمل تحليل الأجور على العقود الجارى تنفيذها ومراكز الخدمات . ويهدف " ملخص وتحليل الاستحقاقات " إلى :

- حصر بنود الاستحقاقات والاستقطاعات على مستوى المنشأة .
- تحليل إجمالى الاستحقاقات إلى مباشرة وغير مباشرة ، مع تحليل الأجور المباشرة بالنسبة للعقود المختلفة للجارى تنفيذها ، وحصر إجمالى الأجور غير المباشرة لتحميلها على حساب مراقبة النفقات العامة ، وترحيلها إلى قوائم تحليل الأجور غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على العقود وفقاً لمعدلات تحميل مناسبة .

ويمكن توضيح " ملخص وتحليل الاستحقاقات " فى الشكل

التالى :

وفي نهاية الفترة المحاسبية ، يقيد مجموع هذا الملخص في اليومية العامة بالتقود التالية :

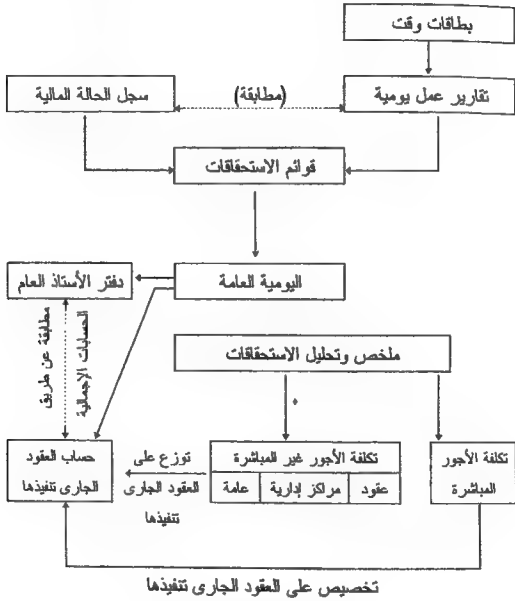
من ح/ مراقبة الأجور	٨٠٠٠	
إلى ح/ البنك أو النقدية بالخرينة	٧٦٠٠	
إلى ح/ مراقبة دائنون متنوعون (استقطاعات)	٤٠٠	
(إجمالي الاستحقاقات)		
من ح/ عقود جارى تنفيذها	٧٧٠٠	
٢٤٠٠٠ عقد رقم (١)		
٢٣٠٠٠ عقد رقم (٢)		
٣٠٠٠٠ عقد رقم (٣)		
من ح/ مراقبة النفقات العامة	٣٠٠٠	
إلى ح/ مراقبة الأجور	٨٠٠٠	
(تحليل الاستحقاقات)		

ويتم الترحيل من واقع اليومية العامة إلى حسابات العقود في دفتر أستاذ مساعد العقود الجارى تنفيذها ، وذلك لإثبات تكلفة الأجور المباشرة الخاصة بكل عقد في الخانة المخصصة لذلك ، كما يجعل الحساب الإجمالي في دفتر الأستاذ العلم "حساب عقود جارى تنفيذها " مدينأ بمبلغ ٧٧٠٠٠ جنيهه ، ثم تقيد تكلفة الأجور غير المباشرة وقدرها ٣٠٠٠ جنيهه مدينأ في حساب مراقبة النفقات العامة في دفتر الأستاذ العام .

والشكل التالى يوضح الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة العمل البشرى
- في منشآت المقاولات :

المركز الرئيسي

الموقع



مثال (١) :

من البيانات التالية والمستخرجة من دفاتر منشأة سامح عطية للمقاولات،
المطلوب : إثبات قيود اليومية الخاصة بعنصر تكلفة الأجور :
- إجمالي الأجور المستحقة عن الفترة ٧٠٠٠٠ جنيه (الاستقطاعات ٢٪
لحساب مصلحة الضرائب ، ١٪ لحساب هيئة التأمينات القومية ، وسدد
الباقى بشيك) .

- تبين من ملخص وتحليل الاستحقاقات أن هناك ٣٠٠٠٠ جنيه تخص
العقد (٤٤٤) و ١٠٤٠٠ جنيه العقد (٥٥٥) و ٢٩٢٠٠ جنيه أجور غير
مباشرة ، واعتبرت الأجور الباقية مدفوعة عن وقت ضائع لأسباب مختلفة .

الحل

٧٠٠٠٠	من ح/ مراقبة الأجور
٦٧٩٠٠	إلى ح/ البنك
٢١٠٠	إلى ح/ مراقبة دائنون متنوعون
	١٤٠٠ مصلحة للضرائب
	٧٠٠ الهيئة القومية للتأمينات الاجتماعية
	(إثبات إجمالي الاستحقاقات
٤٠٤٠٠	من ح/ عقود جارى تنفيذها
	٣٠٠٠٠ عقد رقم (٤٤٤)
	١٠٤٠٠ عقد رقم (٥٥٥)
٢٩٢٠٠	من ح/ مراقبة النفقات العامة
٦٩٦٠٠	إلى ح/ مراقبة الأجور
	(تحميل الأجور المباشرة علي العقود الجارى تنفيذها)
٤٠٠	من ح/ أجر الوقت للضائع
٤٠٠	إلى ح/ مراقبة الأجور
	(إثبات أجر الوقت للضائع)

الفصل الخامس

المحاسبة عن تكلفة العمل الآلى

- ١/٥ - مقدمة.
- ٢/٥ - بعض طرق الإهلاك .
- ١/٢/٥ - طريقة إعادة التقييم .
- ١/١/٢/٥ - سجل الآلات المرسلة للعقود.
- ٢/١/٢/٥ - دفتر أستاذ مساعد آلات العقود .
- ٣/١/٢/٥ - إجراءات جرد وتقييم الآلات الباقية بالعقود.
- ٢/٢/٥ - طريقة معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة .
- ١/٢/٢/٥ - بطاقة تشغيل آلة .
- ٢/٢/٢/٥ - ملخص تشغيل الآلات .

١/٥ - مقدمة :

أدى التطور فى حجم ونوعية الآلات والمعدات وطرق البناء الآلية المستخدمة فى أعمال المقاولات إلى الارتفاع الكبير فى تكلفة العمل الآلى بالنسبة لإجمالى تكاليف العقد ، الأمر الذى يستلزم وضع نظام سليم للمحاسبة عن هذه التكاليف والتركيز بصفة خاصة على التلواحى التالية :

- التوزيع الزمنى السليم للآلات المملوكة للمنشأة بالشكل الذى يضمن عدم تعطيل تنفيذ بعض العمليات ، واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة للآلات استغلالاً أفضل .

- دراسة التشغيل الاقتصادى للآلات والمعدات ، والمفاضلة بين سياسة تأجير الآلات من الغير أو امتلاكها بواسطة المنشأة .

- إتباع الأسلوب المناسب فى حساب استهلاك الآلات الذى يخص الفترة المحاسبية ، وفقاً لطريقة استغلال الآلة ، وطبيعة التنفيذ ، حيث قد تظل الآلة بالموقع لفترة طويلة تتعدى الفترة المحاسبية (كالروافع والخلطات) ، وقد تستخدم الآلة لفترة محدودة ثم تنتقل لعقد آخر ، وهكذا ، (مثل آلات دك الخوازيق وشفاطات المياه) .

- التحميل السليم للعقود الجارى تنفيذها بنصيبها من تكلفة العمل الآلى ، والتي تتضمن :

• إهلاك الآلات .

• تكاليف التركيب والصيانة والإصلاح للآلات .

• أجور المانقين والحراسة للآلات .

ونود الإشارة فى هذا الصدد إلى أن جملة هذه التكاليف تعتبر بنوداً مباشرة بالنسبة للعقد ، على أن يلاحظ أنه بالنسبة لبعض الأصول الثابتة التى

تستخدم أحياناً ، وفى نفس اليوم ، فى أكثر من عملية (عقد) مثل سيارات نقل الرمال والطوب ونقل العاملين، فإن الأمر يتطلب حساب تكلفة عملها (بما فيه الإهلاك) - حيث تعتبر من بنود التكاليف غير المباشرة بالنسبة للعقود الجارى تنفيذها - تمهيداً لتوزيعها على العقود المستفيدة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للمعدلات الخاصة بالبنود غير المباشرة .

٢/٥ - بعض طرق الإهلاك :

تمثل المحاسبة عن تكلفة العمل الآلى ، فى كيفية المحاسبة عن تكلفة إهلاك الآلات ، والذى يتمثل بصفة عامة فى النقص للتدرجى المستمر فى تكلفة الآلات نتيجة لسببين رئيسيين :

- الاستخدام .

- التعرض للتقادم .

ويلاحظ ، أنه لا توجد طريقة للإهلاك تعتبر دقيقة تماماً ، فالعرف المحاسبى والتقدير وخبرة المحاسب ، كلها عوامل تتدخل لتضع حدوداً على مدى دقة الطريقة المستخدمة .

١/٢/٥ - طريقة إعادة التقدير

قد لا يكون مجدياً - فى بعض الأحيان - حساب الإهلاك بطريقة منتظمة ووفقاً لمعدل ثابت ، فهناك بعض الأصول الثابتة والعدد يصعب حساب معدل إهلاك لكل منها على حدة ، وتعرض قيمتها لتغيرات كبيرة خلال الفترة المحاسبية . وكذلك بالنسبة للآلات التى ترسل لموقع العقد وتظل باقية فى هذا الموقع لفترة طويلة قد تستمر لحين الانتهاء من تنفيذ العقد .

وفى هذه الأحوال ، يفضل استخدام طريقة إعادة التقدير لحساب إهلاك الآلات . ويكون الإهلاك ، معادلاً للفرق بين القيمة الدفترية لهذه الآلات (أو تكلفتها إذا أشتريت خصيصاً للعقد) والقيمة التقديرية لها عند إعلانها من العقد ، أو فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية إذا ظلت باقية بموقع العقد حتى ذلك التاريخ . ويقوم الخبراء بمهمة إعادة تقدير هذه الآلات ، وقد تحدد هذه القيمة التقديرية على أساس القيمة البيعية لها .

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة إتباع إجراءات رقابية ومحاسبية على النحو التالى :

- ١- إمساك سجل (يومية مساعدة) لحصر الآلات المرسلة للعقود .
- ٢- إمساك دفتر أستاذ مساعد الآلات بمواقع العقود .
- ٣- إجراءات جرد وتقدير هذه الآلات فى ختام الفترة المحاسبية لإثبات الإهلاك الخاص بها .

١/٢/٥- سجل الآلات المرسلة للعقود

- عند إرسال الآلات للعقود تثبت فى سجل الآلات المرسلة للعقود ، ويصمم هذا السجل بحيث يشتمل على البيانات الرئيسية الآتية :
- رقم الآلة ونوعها .
 - رقم العقد المرسل إليه الآلة .
 - القيمة الدفترية للآلة عند الإرسال (أو تكلفتها إذا كانت مشتاة خصيصاً لهذا العقد) .

ويأخذ " سجل الآلات المرسلة للعقود " الشكل التالى :

سجل الآلات المرسلة للعقود

التاريخ	رقم الآلة	نوع الآلة	رقم العقد	القيمة الدفترية	ملاحظات
				٦٥٠٠٠	
				إجمالي	

وفي نهاية كل فترة محاسبية يقيد مجموع هذا السجل بالقيد التالي :

٦٥٠٠٠	من ح/ آلات العقود
٦٥٠٠٠	إلى ح/ الآلات
	(إرسال آلات للعقد رقم)

ويفتح في دفتر الأستاذ العام "حساب آلات العقود" ، يجعل مدينياً بقيمة الآلات المرسلة للعقد أى بقيمة ٦٥٠٠٠ جنيه .

٢/١/٢/٥ - دفتر أستاذ مساعد آلات العقود

وهو يقابل "حساب آلات العقود" المفتوح بدفتر الأستاذ العام ، وتخصص كل صفحة منه لإثبات البيانات الخاصة بالآلات فى موقع كل عقد موضحاً فيها أرقام هذه الآلات وبياناتها والقيمة الدفترية لها .

ويأخذ " دفتر أستاذ مساعد آلات العقود " للشكل التالي :

دفتر أستاذ مساعد آلات العقود

رقم الآلة :			
نوع الآلة :			
التاريخ	رقم العقد	القيمة الدفترية	ملاحظات

٣/١/٢/٥ - إجراءات جرد وتقدير الآلات الباقية بالعقود

- فى نهاية الفترة المحاسبية يقوم الخبراء بتقدير قيمة الآلات الباقية بموقع كل عقد ، ويتم تصوير قائمة جرد بهذه الآلات يوضح بها :
- رقم الآلة .
 - نوع الآلة .
 - القيمة الدفترية للآلة فى بداية الفترة المحاسبية أو وقت إرسالها (إذا تم إرسالها خلال الفترة المحاسبية) .
 - القيمة التقديرية للآلات فى نهاية الفترة المحاسبية .
 - الاستهلاك ، وهو يماوى الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التقديرية ، ثم تصور قائمة جرد إجمالية بالآلات الباقية بكل العقود .

مثال (١) :

توافرت لدينا البيانات التالية من سجلات منشأة أمنية للمفاوضات عن فترة

معينة:

رقم العقد	القيمة الدفترية	القيمة التقديرية	الإهلاك
	جنيه	جنيه	جنيه
١	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢	٥٠٠٠٠	٣٨٠٠٠	١٢٠٠٠
٣	٤٢٠٠٠	٣٥٠٠٠	٧٠٠٠
إجمالي	١٣٢٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٢٧٠٠٠

المطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

الحل

طبقاً للبيانات السابقة يتم إثبات ذلك في اليومية العامة بالقيود التالية :

٢٧٠٠٠	من ح/ إهلاك آلات العقود	
	إلى ح/ آلات العقود	٢٧٠٠٠
	(إثبات إهلاك آلات العقود)	
٢٧٠٠٠	من ح/ عقود جاري تنفيذها	
	٨٠٠٠ عقد رقم (١)	
	١٢٠٠٠ عقد رقم (٢)	
	٧٠٠٠ عقد رقم (٣)	
	إلى ح/ إهلاك آلات العقود	٢٧٠٠٠
	(تحميل إهلاك الآلات على العقود)	

٢/٢/٥ - طريقة معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة

يفضل استخدام هذه الطريقة عند المحاسبة عن تكلفة إهلاك الآلات التي تزدى خدمات معينة لمدة قصيرة للعقد ، أى أن طبيعة وظيفتها تقتضى تنقلها باستمرار بين العقود .

ويتم تطبيق هذه الطريقة كما يلي :

- تحسب تكلفة شراء الآلة (وهى قيمة الشراء مضافاً إليها كافة نفقات النقل والتأمين والتكيب والتكريب إن وجدت) .
- تحسب القيمة التخريدية للآلة $Salvage Value$ ، أى القيمة التى يمكن أن تباع بها فى نهاية عمرها الإنتاجى .
- يحسب معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة طبقاً للمعادلة الآتية :

$\text{معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{القيمة التخريدية}}{\text{العمر الإنتاجى للآلة معبراً عنه بالساعات}}$
--

فيفرض أن تكلفة شراء آلة معينة ١٤٠٠٠٠ جنيه ، وقدرت لها قيمة تخريدية ١٠٠٠٠ جنيه فى نهاية عمرها الإنتاجى ، وعدد الساعات المقدرة لعمل الآلة ٦٥٠٠٠ ساعة/عمل .

فإن معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة =

$$= \frac{١٤٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{٦٥٠٠٠} = ١ \text{ جنيه للساعة.}$$

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة إتباع إجراءات رقابية ومحاسبية على

النحو التالى :

- تصميم وإمساك بطاقة تشغيل لكل آلة من هذا النوع .

- تصميم وإمساك سجل أو ملخص تشغيل الآلات من هذا النوع ، وذلك لحصر وتحليل تكلفة الإهلاك الخاصة بكل عقد .

١/٢/٥ - بطاقة تشغيل آلة

من واقع سجل الآلات المرسلة للعقود ، يقوم المحاسب بإعداد بطاقة تشغيل لكل آلة لبيان ساعات تشغيلها خلال الفترة في كل عقد على حدة ، ومن ثم احتساب الإهلاك الخاص بالآلة والذي يتحمل به حساب العقود الجارى تنفيذها .

ويلاحظ أن هذه البطاقة تتحرك مع الآلة في مختلف العمليات والمواقع (العقود) التى تخدمها الآلة ، وهى تمكن - فى نهاية الفترة المحاسبية - من تحديد تكلفة الإهلاك لكل آلة ، وعن كل عقد جارى تنفيذه على حدة .

والبيانات الرئيسية التى تظهر فى هذه البطاقة هى :

- رقم الآلة ونوعها .
 - أرقام العقود التى قامت هذه الآلة بتنفيذ عمليات عليها .
 - توقيت هذه العمليات (توقيت استخدام الآلة خلال الفترة التى تعد عنها البطاقة بالأيام والساعات حتى نصل إلى مجموع ساعات التشغيل الفعلية للآلة خلال الفترة) .
 - ملخص تشغيل هذه الآلة ، أى حصر ساعات التشغيل على العقود المختلفة الجارى تنفيذها .
 - بيان معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة .
 - إهلاك الآلة بالنسبة لكل عقد من العقود الجارى تنفيذها
 - [عدد ساعات التشغيل الفعلية للآلة بالعقد × معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة]
- وتأخذ " بطاقة تشغيل آلة " للشكل التالى :
- (لكل من وجه البطاقة وظهرها) .

وجه البطاقة

بطاقة تشغيل آلة رقم عن الفترة من إلى رقم الآلة : نوع الآلة :							
التاريخ	رقم العقد	بيان العمليات	التوقيت			ملاحظات	التوقيع
			من	إلى	مدة		

ظهر البطاقة

بطاقة تشغيل آلة ملخص التشغيل معدل الإهلاك لساعة عمل الآلة :			
الإهلاك		وقت	بيان
تكلفة	معدل		
xx	x	xx	عقد رقم (.....)
xx	x	xx	عقد رقم (.....)
xx	x	xx	عقد رقم (.....)
xx	xx	xx	إجمالي

ويتم ملء بيانات وجه هذه البطاقة بواسطة المسئول عن التشغيل في موقع تنفيذ العقد مع التوقيع ، أما ظهر البطاقة فيتم ملء بياناتها بواسطة الموظف المسئول في إدارة الحسابات والتكاليف.

٢/٢/٥- ملخص تشغيل الآلات

في نهاية الفترة الدورية الخاصة ببطاقات تشغيل الآلات ترسل هذه البطاقات إلى إدارة الحسابات والتكاليف ، ويتم إعداد ملخص تشغيل هذه الآلات، حيث يتم إثبات ملخص تشغيل كل آلة في سجل خاص يسمى "ملخص تشغيل الآلات" . وهذا الملخص ما هو إلا يومية مساعدة تخصص لإثبات وحصر وتوزيع الإهلاك المترتب على تشغيل الآلات خلال فترة محاسبية معينة على مختلف العقود الجاري تنفيذها ، وهي تمثل أحد البنود المباشرة التي يتحمل بها العقد .

على أن يلاحظ بالنسبة لإهلاك الآلات التي تستخدم في مراكز الخدمات (مثل الإهلاك الخاص بسيارات النقل والركوب) فإنها تدخل ضمن حساب مراقبة النفقات العامة تمهيداً لتوزيعها مع البنود غير المباشرة الأخرى على العقود المستفيدة باستخدام أساس توزيع مناسب .

ويأخذ " ملخص تشغيل الآلات " للشكل التالي :

وفي نهاية الفترة المحاسبية ، يتم إثبات مجموع هذا الملخص في
اليومية العامة بالقيود الآتية :

من ح/ إهلاك الآلات	٤٥٠٠	
إلى ح/ مخصص إهلاك الآلات (إثبات الإهلاك الخاص بالفترة)	٤٥٠٠	
من ح/ عقود جارى تنفيذها ١٢٠٠ عقد رقم (١) ١٨٠٠ عقد رقم (٢) ١٣٥٠ عقد رقم (٣)		٤٣٥٠
من ح/ مراقبة النفقات للعملة إلى ح/ إهلاك الآلات (تحليل الاستهلاك بالنسبة للعقود)	٤٥٠٠	١٥٠

ويجعل حساب العقود الجارى تنفيذها في دفتر الأستاذ العام لدينا بمبلغ
٤٣٥٠ جنيه .

مثال (٤) :

من البيانات التالية المستخرجة من دفتر منشأة إسراء للمقاولات .
المطلوب : حساب تكلفة العمل الآلى للعقد رقم (١١١) عن فترة معينة .
أرسلت آلات الموقع تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه ومعدل الإهلاك لساعة عمل
الآلة ١٥ جنيه ، وبلغت أجور السائقين ٢٥٠٠ جنيه بمتوسط أجر ٥ جنيه
للساعة.

الحل

أجور السائقين = عدد الساعات × معدل أجر الساعة

$$٢٥٠٠ = \text{عدد الساعات} \times ٥$$

$$\therefore \text{عدد الساعات} = \frac{٢٥٠٠}{٥} = ٥٠٠ \text{ ساعة عمل}$$

إهلاك الآلات = ٥٠٠ ساعة عمل × ١٥ جنيه للساعة = ٧٥٠٠ جنيه

تكلفة العمل الآلى	
إهلاك الآلات	٧٥٠٠
أجور السائقين	٢٥٠٠
	١٠٠٠٠

مثال (٣) :

- إستخدام البيانات التالية ، المستخرجة من دفاتر إحدى شركات المقاولات فى ١٩٩٨/١٢/٣١ فى تحديد تكلفة العمل الآلى للعقد رقم (٢٢٢) الذى بدء تنفيذه فى ١٩٩٨/٤/١ وينتهى تنفيذه فى ١٩٩٩/٦/٣٠ :
- أرسلت آلات فى بداية الفترة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وتستهلك بمعدل ١٥ % .
 - كما أرسلت معدات وأدوات تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه أعيد تقديرها فى نهاية الفترة بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه.

الحل

تكلفة العمل الآلى	
إهلاك الآلات	٦٧٥٠
($\frac{٩}{١٢} \times \frac{١٥}{١٠} \times ٦٠٠٠٠$)	
إهلاك معدات وأدوات	٤٥٠٠
(٣٥٠٠ - ٨٠٠٠)	
	١١٢٥٠

الفصل السادس

المحاسبة عن العقود من الباطن

- ١/٦- مقدمة .
- ٢/٦- دورة التعاقد والمحاسبة عن العقود من الباطن .
 - ١/٢/٦- التعاقد مع مقاولي الباطن .
 - ٢/٢/٦- إعداد المستخلصات لمقاولي الباطن .
 - ٣/٢/٦- تسوية مستخلص مقاولي الباطن .
 - ٤/٢/٦- سجل المستحقات للمقاولين من الباطن .
 - ٥/٢/٦- دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن .

١/٦ - مقدمة :

فى حالة المقاولات الضخمة ، قد يكون من الأفضل للمقاول الرئيسى أن يتعاقد مع مقاولين من الباطن لتنفيذ أجزاء معينة من العقد طبقاً للمواصفات المقررة بواسطة العميل ، والتي تعهد المقاول الرئيسى بتنفيذها طبقاً للعقد المبرم بينه وبين العميل ، ولعل ذلك يرجع إلى مجموعة من العوامل الفنية والاقتصادية المرتبطة بنشاط المقاولات ، منها :

- يتميز نشاط المقاولات عادة بضخامة الحجم وتنوع العمليات والأنشطة الجزئية التى تشملها .
- قد تحتاج بعض العمليات داخل العقد إلى مجموعة خبرات متخصصة وصيانة من متميز لا تتوفر لدى المنشأة (مثل حالة التكيف المركزى أو تركيب الرخام أو الألومنيوم) .
- قد يكون من الأفضل اقتصادياً إسناد تنفيذ بعض العمليات إلى مقاولين من الباطن .

ويتعين ملاحظة مايلى :

- أن تحديد حجم التعاقد من الباطن مسألة فنية ترجع إلى تخصص المقاول الرئيسى ومدى الإمكانيات المتاحة له لتنفيذ أجزاء العقد .
- أن علاقة العميل تكون دائماً بالمقاول الأصلي وليس بمقاولى الباطن ، فالأخير لم يكن طرفاً فى العقد الأصلي . ويكون المقاول الأصلي مسئولاً مسئولية كاملة عن شروط ومواصفات ومواعيد تنفيذ العمليات التى يسندها إلى مقاول الباطن ، ويتحمل بالتالى أى إخلال من مقاول الباطن بالتزامات العقد .

٢/٦ - دورة التعاقد والمحاسبة عن العقود من الباطن :

تتمثل دورة التعاقد والمحاسبة عن العقود من الباطن فيما يلي :

١/٢/٦ - يتم التعاقد مع مقاول الباطن بأحد الطرق التالية :

- قد يصدر للمقاول من الباطن أمر مباشر (أمر تكليف) بتنفيذ عمليات معينة بشروط يتفق عليها .
- قد يتم التعاقد عن طريق ممارسة عدد من المقاولين (ممارسة عامة أو محدودة) .

٢/٢/٦ - إعداد المستخلصات لمقاولي الباطن ، والمستخلص هو بيان بكمية وقيمة الأعمال التي قام بها مقاول الباطن عن فترة معينة، وطبقاً للعقد المبرم بينه وبين المنشأة ، وتعد المستخلصات في مواعيد يتفق عليها في العقد وفي نهاية الفترة المحاسبية .

هذا ، وقد تعد المستخلصات بالموقع بمعرفة محاسب العملية وتتعتمد من مدير المشروع ، ثم تراجع بالإدارة وتصرف للمقاول ، كما قد تعد المستخلصات في الإدارة العامة بناء على أنونات توريد وبنات (لتوريد الرمل والزراطة مثلاً) ، أو بناء على حصر أعمال يعبه مهندس الفحص إذا كان العقد يتضمن تركيبات أو مصنوعات معينة .

ويتبين ملاحظة أنه من الطبيعي أن يعد لمقاولي الباطن أكثر من مستخلص عن العملية الواحدة (فقد يستغرق التنفيذ سنة بينما يعد المستخلص شهرياً) ، لذلك فإن القيمة التي تظهر في كل مستخلص هي

قيمة تراكمية ، بمعنى أن المستخلص رقم (٢) مثلاً يشمل كمية وقيمة الأعمال التي سبق بيانها في المستخلص رقم (١) ، بالإضافة إلى ما أستجد من أعمال خلال الفترة التي يعد عنها المستخلص رقم (٢) .

وبالتالى فإن آخر مستخلص يعد لمقاول الباطن يظهر إجمالى قيمة الأعمال التي نفذها ، والتي لا بد وأن تتقابل مع القيمة المتعاقد عليها من قبل . *

وذلك الأسلوب فى إعداد مستخلصات مقاولى الباطن يكفل - من وجهة نظرنا - رقابة المنصرف للمقاول ، ويمكن من متابعة الدفع التى قد يكون قد حصل عليها ، والمقدمات أو المستحقات بالنسبة له .

ويتضمن المستخلص البنود التالية :

- اسم مقاول الباطن .
- بيان تفصيلى بالأعمال المنفذة بمعرفته .
- الكمية السابق تنفيذها (فى المستخلصات السابقة) والكمية الحالية ، وجملة الكمية المنفذة حتى الآن .
- إجمالى قيمة للعمليات المنفذة حتى تاريخه.
- ويأخذ " مستخلص أعمال من الباطن " الشكل التالى :

مستخلص أعمال من الباطن							
شركة		مستخلص جارى رقم					
عملية عقد رقم		اسم مقاول الباطن					
مرفقات		الفترة من إلى					
بند رقم	بيان الأعمال	الوحدة	الكمية			فئة	جملة
			المساواة	الحالية	المجموع		
إجمالي قيمة العمليات المنفذة حتى تاريخه							xx
مهندس الحصر							مدير العملية

٣/٢/٦- تسوية مستخلص مقاولي الباطن ، تتم هذه التسوية فى قسم حسابات المقاولين من الباطن ولكل مستخلص على حدة ، ويتم التسوية كما يلى:

- استبعاد القيمة الإجمالية للمستخلص الأخير من إجمالي قيمة العمليات المنفذة حتى تاريخه (والتي تظهر بالمستخلص المطلوب تسويته) .

- تستبعد من قيمة المستخلص المطلوب تسويته ، التامين المحجوز والمستحق للتأمينات الاجتماعية عن قيمة هذا المستخلص .
- تستبعد كذلك الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن عن هذه الأعمال بالذات ، والمسحوبات من المخازن .
- الباقي يمثل صافي المبلغ المستحق صرفه ، والذي يعد على أساسه إذن تسوية يتضمن : التوجيه المحاسبى وقيد اليومية الذى يرحل إلى دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن .
- يعد إذن صرف بالمبلغ المطلوب سداده لمقاول الباطن ، ويوقع المقاول على أن الصرف بما يفيد استلامه المبلغ نقداً أو بشيك .

ويوضح إذن الصرف البيانات التالية :

- اسم مقاول الباطن .
- بيان العملية (العقد) .
- الحسابات المدينة [ح/ مقاول الباطن] وهى توضح إجمالى المستحق .
- الحسابات الدائنة [حسابات الخصومات والاستقطاعات] .
- الفرق بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة يمثل صافي المبلغ المستحق ، ولذى يوقع عليه المقاول بالاستلام .

وفى الصفحة التالية ، صورة لتسوية أحد للمستحقات مع أرقام افتراضية لبيان كيفية التوصل إلى صافى القيمة المستحق صرفها لمقاول الباطن .

شركة :		منطقة :
عملية :		
تسوية المستخلص الجارى رقم (٣)		
حتى		
للمقابل		
عقد رقم		

جنيه	جنيه	
٣٦٠٠٠		إجمالى الأعمال بالمستخلص الجارى رقم (٣)
٢٤٠٠٠		إجمال الأعمال بالمستخلص الجارى رقم (٢)
١٢٠٠٠		قيمة المستخلص رقم (٣)
		<u>بيانات قيمة المستخلص رقم (٣) :</u>
	٧٢٠٠	١٢٠٠ متر × ٦ جنيه
	٤٨٠٠	٤٠٠ متر × ١٢ جنيه
١٢٠٠٠	١٢٠٠	تأمين محجوز ١٠%
	١٢٠	تأمينات اجتماعية ١%
	٢٨٠	دفعات مقدمة
١٦٠٠		
١٠٤٠٠		الصافى (فقط عشرة آلاف وأربعمائة جنيه)

الموظف المختص	رئيس الحسابات	المدير المالى
.....

- ٦/٢- هذا وتعتبر المبالغ المستحقة للمقاولين من الباطن ، تكلفة مباشرة بالنسبة للعقود التي تستفيد منها مهما كان نوعها أو قيمتها .
- وتفيد هذه المستحقات في "سجل المستحقات للمقاولين من الباطن" والذي يصمم بحيث يشتمل على البيانات التالية :
- اسم المقاول من الباطن .
 - بيان عملية الباطن .
 - المبالغ المستحقة .
 - تحليل المبالغ المستحقة على العقود المستفيدة . حتى يمكن تحميل هذه العقود بقيمتها ، أو على مراقبة النفقات العامة إذا كانت تتعلق بمراكز الخدمات (وتعتبر هنا تكلفة غير مباشرة يعاد توزيعها على العقود مع البنود غير المباشرة الأخرى) .
- ويأخذ " سجل المستحقات للمقاولين من الباطن " الشكل التالي :

سجل المستحقات المقررين من الميزانية

ملاحظات	الائتمات الضامنة	المورد المستوفدة			قيمة المستحقات	تاريخ المستحقات	مسلم ورقم المستحقات	بيان العمارة	اسم المقرول من الميزانية
		عقد رقم (٣)	عقد رقم (٧)	عقد رقم (١)					
	٥٠٠	٢٠٠٠	٧٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٥٠٠	إجمالي			

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم إثبات إجمالي قيمة المستحقات للمقاولين من الباطن فى اليومية العامة بالقيد التالى :

١٢٠٠٠	من ح/ عقود جارى تنفيذها
	٣٠٠٠ عقد رقم (١)
	٧٠٠٠ عقد رقم (٢)
	٢٠٠٠ عقد رقم (٣)
٥٠٠	من ح/ مراقبة النفقات العامة
١٢٥٠٠	إلى ح/ مراقبة المقاولين من الباطن
	(إجمالي قيمة المستحقات للمقاولين من الباطن عن شهر

٥/٢/٦- دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن ، يضم دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن صفحة لكل مقاول على حدة، وعن كل عملية يكلف بها من المنشأة ، وبالتالي قد يوجد للمقاول الواحد عدة حسابات بهذا الدفتر ، إذا كان يؤدي للمنشأة أكثر من عملية فى آن واحد .
ومستند القيد فى دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن هو :

- إذن التسوية .

- إذن الصرف .

والمسابق الإشارة إليهما .

وهذا الدفتر يقابل حساب إجمالي مراقبة المقاولين من الباطن

المفتوح بالأستاذ للعام .

- ويصمم حساب مقاول الباطن في دفتر أستاذ مساعد المقاولين
من الباطن ، بحيث يشتمل على البيانات الرئيسية التالية :
- اسم المقاول من الباطن .
 - رقم العقد المستفيد .
 - المبالغ المستحقة للمقاول من الباطن .
 - المبالغ المحجوزة من المقاول .
 - المبالغ المدفوعة له .
 - الرصيد المستحق له .
- ويأخذ " دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن " الشكل التالي :

اسم المقاول :		رقم الحساب :			
رقم العقد المستفيد :		قيمة العقد :			
بيان العمل :					
التاريخ	بيان	المبالغ المستحقة	المبالغ المحجوزة	المبالغ المدفوعة	الرصيد المستحق

مثال (١) :

- من البيانات التالية المستخرجة من سجلات إحدى شركات المقاولات المطلوب : تحديد تكلفة العقود من الباطن عن الفترة .
- قيمة العقود من الباطن ٣٠٠٠٠ جنيه ، وتحتجز المنشأة ٢٠٪ من قيمة التنفيذ النهائي .
- بلغ معدل التنفيذ خلال الفترة المحاسبية ٨٠٪ .

الحل

- قيمة المنفذ فعلاً من مقاول الباطن $= 30000 \times 80\% = 24000$ جنيه
- المدفوع لمقاول الباطن $= 24000 \times 80\% = 19200$ جنيه
- المحتجز (المستحق لمقاول الباطن) $= 24000 \times 20\% = 4800$ جنيه

تكلفة العقود من الباطن	
المدفوع لمقاول الباطن	١٩٢٠٠
+ المستحق لمقاول الباطن	٤٨٠٠
المنفذ فعلاً	٢٤٠٠٠

مثال (٢) :

- من البيانات التالية ، إحسب تكلفة العقود من الباطن عن فترة محاسبية معينة في إحدى شركات المقاولات :
- قيمة العقود من الباطن ٣٦٠٠٠ جنيه .
- نفذ من عقود الباطن ٨٠٪ خلال الفترة .
- وسدد للمقاولين ٣٠٠٠٠ جنيه خلال الفترة .

الحل

قيمة المنفذ فعلاً من مقاول الباطن = $36000 \times 80\% = 28800$ جنيه
المدفوع لمقاول الباطن = 30000 جنيه

تكلفة العقود من الباطن	
المدفوع لمقاول الباطن	30000
(+) المدفوع مقدماً لمقاول الباطن	1200
المنفذ فعلاً	28800

الفصل السابع

المحاسبة عن النفقات العامة

١/٧- مقدمة .

٢/٧- نظام المحاسبة عن النفقات العامة .

١/٢/٧- حصر النفقات العامة وتجميعها خلال الفترة المحاسبية .

٢/٢/٧- تقسيم المنشأة إلى مراكز خدمات .

٣/٢/٧- تخصيص وتوزيع بنود النفقات العامة على المراكز المستفيدة.

٤/٢/٧- توزيع بنود النفقات العامة لكل مركز خدمة على العقود الجارى تنفيذها .

٥/٢/٧- إعداد كشف تحليلي لتوزيع بنود النفقات العامة الخاصة بكل مركز خدمة على العقود الجارى تنفيذها .

٦/٢/٧- تحميل حساب العقود الجارى تنفيذها بنصيب كل عقد من النفقات العامة .

١/٧ = مقدمة :

يمكن تقسيم النفقات العامة إلى مجموعتين أساسيتين :

المجموعة الأولى :

عناصر تكاليف تعتبر مباشرة على العقد ولكنها لا تدخل ضمن العناصر السابق شرحها - فى الفصول السابقة - مثل :

- تكاليف الرسوم والتصميمات .
 - رسوم استخراج تراخيص للبناء .
 - غرامات التأخير المحسوبة من قبل العميل .
 - رسوم غرامات إشغال الطريق بالمواد والمون .
 - مصروفات الإعاشة والإسكان المرتبطة بالموقع .
- ومن الواضح أن حساب العقود الجارى تنفيذها (بالنسبة لكل عقد) يجب أن يجعل مدينا بكافة هذه البنود .

ونود الإشارة هنا إلى أن البعض قد يرى عدم اعتبار غرامات التأخير من التكاليف اللازمة لإنهاء العقد ولا ترتبط بعملية التنفيذ فنياً ، وبالتالي يكون مكانها حساب الأرباح والخسائر .

لكننا نرى أنه ينبغي التفرقة بين :

- غرامات التأخير التى ترجع إلى عوامل إرادية من الممكن التحكم فيها ، وهذه من الأفضل إظهارها مستقلة فى حساب العقود الجارى تنفيذها حتى يمكن بيان أثرها فى تضخيم تكاليف العقد ، ومحاسبة المسؤولين عنها ، وحتى تكون مؤشراً للمقارنة بين العقود .

- غرامات التأخير المتعلقة بعوامل خارجة عن الإرادة ، فهذه قد يمكن اعتبارها بنود خسائر مكانها حساب الأرباح والخسائر العام ، على أساس أنها ليست من التكاليف اللازمة لإنهاء العقد ، ولا ترتبط بعملية التنفيذ فنياً .

المجموعة الثانية :

عناصر النفقات العامة التي تتفق على مستوى المنشأة خلال الفترة المحاسبية ولا يمكن تخصيصها لعقد بذاته ، فهي نوع من التكاليف المشتركة التي يستفيد من خدماتها كافة العقود الجارى تنفيذها ، وتشمل تكاليف مراكز الخدمات فى المركز الرئيسى ، وتشتمل هذه النفقات العامة على :

- تكلفة المواد غير المباشرة .
 - تكلفة الأجور غير المباشرة .
 - المصروفات غير المباشرة ، كالإيجار الخاص بالمركز الرئيسى ، أو إهلاك المباني ، ومصاريफ التليفون والنور ... الخ .
- ويلاحظ أن هذه البنود رغم تعددها وإختلافها ، إلا أنها لا تشكل جزءاً ملموساً من إجمالى التكاليف ، بل أن الجزء الأكبر من التكاليف يتمثل دائماً فى التكاليف المباشرة الممكن تخصيصها على عقد معين .
- ٢/٧- نظام المحاسبة عن النفقات العامة :**

يلتضى نظام المحاسبة عن النفقات العامة إتباع الخطوات التالية :

١/٢/٧- حصر النفقات العامة وتجميعها خلال الفترة المحاسبية ، مع ملاحظة فصل ما يعتبر منه نفقة، وما يعتبر منه خسارة لا تدخل ضمن النفقات العامة .

٢/٢/٧- تقسيم المنشأة إلى مراكز خدمات (عادة لا تكون هناك خدمات تموينية) ، ويمكن على سبيل المثال تقسيم المنشأة إلى المراكز التالية:

- مركز خدمة المخازن (ويتضمن بطبيعة الحال مخازن المركز الرئيسى فقط حيث أن مخازن الموقع محملة على العقود الجارى تنفيذها) .

- مركز خدمة النقل (نقل المواد ونقل العاملين بالمواقع والمركز الرئيسي) .
- مركز خدمة الإدارة المركزية (الأقسام الإدارية والمالية بالمركز الرئيسي) .
- مركز خدمة الشؤون العامة (ويتضمن الأنشطة الاجتماعية والثقافية والرياضية التي تقوم بها المنشأة) .

٣/٢/٧- يقوم المحاسب بتخصيص وتوزيع بنود النفقات العامة على المراكز المستفيدة ، باستخدام أسس توزيع مناسبة وفقاً للعلاقة التي يراها واضحة بين طبيعة الخدمات التي يؤديها المركز ونوعية التكلفة .

٤/٢/٧- استخدام أسس عادلة ومنطقية لتوزيع بنود النفقات العامة لكل مركز خدمة على العقود الجاري تنفيذها خلال الفترة المحاسبية .

ويلاحظ أن أسس التوزيع هنا أسس تقريبية ، وأن خبرة المحاسب وتفكيره ، وظروف المنشأة ، كلها عوامل تؤثر ولا شك في نوعية أساس التوزيع الذي يتم اختياره .

ويمكن في هذا الصدد اقتراح أسس التوزيع التالية لبعض مراكز الخدمات :

المركز

أساس التوزيع

- مركز خدمة الإدارة المركزية. • نسبة قيمة الأعمال التامة في كل عقد خلال الفترة المحاسبية.
- مركز خدمة للشئون العامة. • نسبة قيمة الأعمال التامة في كل عقد خلال الفترة المحاسبية.
- مركز خدمة المخازن. • نسبة قيمة المواد المرسله إلى كل عقد.
- مركز خدمة النقل. • نسبة قيمة المواد المرسله إلى كل عقد (بالنسبة لنقل المواد).
- نسبة عدد العاملين في كل عقد (بالنسبة لنقل العاملين).

٥/٢/٧- يقوم محاسب للتكاليف بإعداد كشف تحليلي لبيان نصيب كل عقد من العقود الجارى تنفيذها من كافة بنود النفقات العامة الخاصة بكل مركز خدمة .

بصور كشف تحليلي لتوزيع بنود النفقات العامة والخاصة بكل مركز خدمة على العقود الجارى تنفيذها ، والذي يأخذ الشكل التالى :

كشف تحليلي لتوزيع بنود النفقات العامة والخاصة بكل مركز خدمة على العقود الجارى تنفيذها						
المركز	النفقات العامة	أساس التوزيع	توزيع النفقات العامة			ملاحظات
			عقد رقم (١)	عقد رقم (٢)	عقد رقم (٣)	
إجمالي	١٥٠٠٠		٤٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	

٦/٢/٧- فى نهاية الفترة المحاسبية ، يتم تحميل حساب العقود الجارى تنفيذها بنصيب كل عقد من النفقات العامة ، وذلك فى اليومية العامة بالقيد التالى :

١٥٠٠٠٠	من ح/ عقود جارى تنفيذها
	٤٠٠٠٠ عقد رقم (١)
	٦٠٠٠٠ عقد رقم (٢)
	٥٠٠٠٠ عقد رقم (٣)
١٥٠٠٠٠	إلى ح/ مراقبة النفقات العامة
	(توزيع النفقات العامة والخاصة بكل مركز خدمة
	على العقود الجارى تنفيذها)

ويلاحظ أن قيد اليومية السابق يتم ترحيله إلى حساب العقود الجارى تنفيذها بفتر الأستاذ العام (الجانب المدين) ، كما يرحل إلى حسابات العقود الجارى تنفيذها فى دفتر أستاذ مساعد العقود ، وذلك لبيان نصيب كل عقد من النفقات العامة .

ولمزيد من الإيضاح نفترض المثال التتبعي التالى :

تضم منشأة رشا للمقاولات ٣ مراكز خدمات (المخازن - شئون العاملين - الصيانة) ، وفيما يلى البيانات المستخلصة من النماذج والسجلات لفترة التكاليف المنتهية فى ١٩٩٩/٣/٣١ :

١- بيانات خاصة بمراكز الخدمات :

المخازن	شئون العاملين	الصيانة	
١٠٠٠	٨٠٠	٦٠٠	المساحة بالمتر المربع
٣٥	١٥	٢٠	عدد لمبات الكهرباء المستخدمة
١٢٠٠٠	١٤٥٠٠	١٧٥٠٠	تكلفة مواد غير مباشرة (جنيه)
٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٩٠٠٠	تكلفة أجور غير مباشرة (جنيه)
٢- بيانات خاصة بالعقود الجارى تنفيذها :			

عقد رقم ٥٠١	عقد رقم ٥٠٢	عقد رقم ٥٠٣	
١٨	١٢	٢٠	عدد أنون صرف للمواد من المخازن
٨٠	٦٥	١٠٥	عدد العاملين
٨٠٠	٧٠٠	١٠٠٠	ساعات تشغيل الآلات

٣- النفقات العامة :

- إيجار مباني إدارية ٢٤٠٠٠ جنيه، إضاءة ١٤٧٠٠ جنيه، تكلفة التخزين ٥٦٦٠٠ جنيه، تكلفة الإشراف ٢٤٠٠٠ جنيه، تكلفة صيانة آلات ومعدات ١٤٠٠٠ جنيه.

من بيانات الحالة التطبيقية السابقة، يمكن تحديد نصيب كل عقد من العقود الجارى تنفيذها من النفقات العامة (وفقاً لما نراه مناسباً من الأسس المتاحة) كما يلى :

- يتم إعداد كشف لتوزيع النفقات العامة - فى نهاية كل فترة تكاليف - يوضح :
- بنود النفقات الخاصة : التى تخصص لمركز خدمات معينة.
- بنود النفقات العامة : ويتم توزيعها على المراكز طبقاً لما تتحصل عليه من خدمات، مع بيان الأسس التى أستخدمت فى هذا التوزيع.
ويتم ذلك كما هو موضح فيما يلى :

مراكز الخدمات			أساس التوزيع	إجمالى	بيان النفقات العامة
الصيانة	شئون العاملين	المخازن			
١٧٥٠٠	١٤٥٠٠	١٢٠٠٠	-	٤٤٠٠٠	بنود خاصة : مولد غير مباشرة
١٩٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	-	٦٦٠٠٠	أجور غير مباشرة
-	-	٥٦٦٠٠	-	٥٦٦٠٠	تكلفة تخزين
-	٢٤٠٠٠	-	-	٢٤٠٠٠	تكلفة الإشراف
١٤٠٠٠	-	-	-	١٤٠٠٠	تكلفة صيانة آلات ومعدات
٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	المساحة	٢٤٠٠٠	بنود عامة : إيجار مباني إدارية
٤٢٠٠	٣١٥٠	٧٣٥٠	عدد للمبات الكهربائية المستخدمة	١٤٧٠٠	إضاءة
٦٠٧٠٠	٧١٦٥٠	١١٠٩٥٠		٢٤٢٣٠٠	الإجمالى

تحديد نصيب كل عقد من العقود الجارى تنفيذها من النفقات العامة :

العقود الجارى تنفيذها			أساس التوزيع	إجمالي التكلفة	مراكز الخدمات
عقد رقم ٥٠٣	عقد رقم ٥٠٢	عقد رقم ٥٠١			
٤٤٣٨٠	٢٦٦٢٨	٣٩٩٤٢	عدد أنون صرف المواد من المخازن الرئيسية	١١٠٩٥٠	المخازن
٣٠٠٩٣	١٨٦٢٩	٢٢٩٢٨	عدد العاملين	٧١٦٥٠	شئون العاملين
٢٤٢٨٠	١٦٩٩٦	١٩٤٢٤	ساعات تشغيل الآلات	٦٠٧٠٠	الصيانة
٩٨٧٥٣	٦٢٢٥٣	٨٢٢٩٤		٢٤٣٣٠٠	الإجمالي

الفصل الثامن

قياس الأرباح فى نشاط المقاولات

- ١/٨ - مقدمة .
- ٢/٨ - أسس قياس الإيرادات .
- ١/٢/٨ - أساس البيع .
- ٢/٢/٨ - أساس الإنتاج الفعلى .
- ٣/٢/٨ - الأساس النقدى .
- ٣/٨ - مشكلة قياس الربحية فى نشاط المقاولات .
- ٤/٨ - طرق المحاسبة عن أرباح عقود المقاولات .
- ١/٤/٨ - طريقة شهادات المهندسين .
- ٢/٤/٨ - طريقة مستوى الإتمام .

١/٨ - مقدمة

يعتبر فرض استمرار المنشأة في متابعة وتنفيذ نشاطها، من الفروض الأساسية في مجال المحاسبة، إلا أنه لاعتبارات عملية يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، تسمى كل فترة منها بالفترة المحاسبية، وهذا التقسيم يفرض على المحاسب القيام بالواجبات الآتية في نهاية كل فترة محاسبية :

- قياس كل من التكاليف أو النفقات المستتفة، وكذا الإيرادات التي تخص الفترة حتى يمكن قياس نتيجة الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة.

- تصوير قائمة المركز المالي والتي توضح مصادر التمويل أو الموارد سواء كانت مصادر داخلية أو خارجية (المطلوبات أو الخصوم)، وكذا أوجه وكيفية استخدام هذه الموارد (الموجودات أو الأصول).

٢/٨ - أسس قياس الإيرادات

وفيما يتعلق بقياس (تحقق) الإيرادات في المنشآت - بصفة عامة - توجد ثلاثة أسس لذلك للقياس (التحقق)، نتناولها فيما يلي بشرح موجز، وذلك لتحديد الأساس المناسب لقياس (التحقق) الإيرادات في منشآت المقاولات :

١/٩/٨ - أسس البيع

وفقا لهذا الأساس يتحقق الإيراد بالنسبة للمنشأة عند التعاقد مع العميل أو تسليم البضاعة للمباعة له، أو تأدية الخدمة التي ارتبطت بها المنشأة مع ذلك العميل.

ويلاحظ هنا ما يلي بصفة خاصة :

- أن واقعة التعاقد هي أساس قياس وتحقق الإيراد، وليس واقعة التسليم الفعلي أو التأدية الحقيقية للخدمة.

- فى هذه الحالة، لا يتم التمييز بين البيع النقدى أو البيع الآجل، لذلك يتطلب الأمر بالنسبة للمبيعات الآجلة الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر لاحتمال عدم سداد بعض للعملاء لحساباتهم (تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها).
- طبقاً لهذا الأساس يتولد الربح بمجرد اكتمال الإنتاج، ويتحقق عند حدوث واقعة البيع الفعلى (التعاقد).

٢/٢/٨- أساس الإنتاج الفعلى :

طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد أثناء عمليات الإنتاج حتى ولو لم يتم هذا الإنتاج بالكامل، وذلك يعنى أن حدوث الإيراد ملازم لحدوث عملية الإنتاج ذاتها، وكل خطوة أو مرحلة تتم فى سبيل إنتاج منتج معين هى فى حد ذاتها دليل على تولد الإيراد الذى سينتج من بيع هذا المنتج. فإتفاق التكاليف اللازمة للإنتاج هو فى ذات الوقت يرتب إيراداً يتمثل فى القيمة المتوقعة (البيعية) لذلك الإنتاج عندما يتم.

والمشكلة التى تواجه المحاسب فى هذا المجال هى تحديد القيمة البيعية للإنتاج، والتى على أساسها يمكن قياس الإيراد.

٢/٢/٨- الأساس النقدى :

طبقاً لهذا الأساس تعتبر جميع المتحصلات النقدية من مبيعات المنتجات والخدمات إيراداً يخص الفترة المحاسبية، سواء كان هذا الإيراد المحصل أكثر أو أقل من الإيراد الواجب تحصيله.

والواقع أن هذه الطريقة لا تتفق والقياس السليم لنتائج الفترات المحاسبية، حيث أن واقعة الدفع الفعلى أو التحصيل الفعلى، لا تعنى سلامة المقابلة بين إيرادات ونفقات الفترة المحاسبية، بل ويترتب عليها خلطاً بين الفترات المحاسبية المختلفة، وبالتالي عدم القدرة على التقييم السليم للمجهودات الإدارية.

٣/٨ - مشكلة قياس الربحية في نشاط المقاولات :

تواجه المنشآت التي تراول نشاط المقاولات مشكلة رئيسية عند قياس ربحية الفترات المحاسبية، فغالباً ما تكون العقود طويلة الأجل، حيث يستمر تنفيذ بعض العقود ثلاث أو خمس فترات محاسبية أو أكثر. وبالتالي تظهر مشكلة عدالة توزيع الأرباح بين الفترات المحاسبية، وهل من الممكن احتساب أرباح للعقود قبل إتمامها وتسليمها للعميل؟ وإذا كان ذلك ممكناً فما هو الأسلوب العملي المتبع في ذلك؟.

للرد على التساؤلات السابقة، نقول أنه في نهاية الفترة المحاسبية نجد

نوعين من العقود :

- عقود تم الانتهاء منها خلال نفس الفترة المحاسبية، وهذه لا تثير مشكلة بالنسبة للمحاسبة عن نتائجها. حيث يتم مقابلة القيمة التعاقدية للعقد (وهي القيمة المتفق مع العميل على دفعها للمنشأة عند التسليم النهائي) بإجمالي تكاليف العقد، ويمثل الفرق مجمل الأرباح لهذا العقد.

- عقود لم تتم حتى نهاية الفترة المحاسبية، وإذا ما استخدمنا المنطق المحاسبي التقليدي والذي يقضى بعدم الاعتراف بالأرباح إلا عند البيع، فإن ذلك يعنى أن ينتظر المحاسب سنوات طويلة حتى ينتهى تنفيذ العقد، ومن ثم يمكن حساب أرباح له، وذلك يعنى أيضاً عدم عدالة توزيع النتائج على الفترات المحاسبية، فهناك فترات محاسبية يجرى فيها التنفيذ ولا يتم العقد خلالها، ومن ثم فلا يظهر فيها أى أرباح لهذا العقد، مع أن جزءاً كبيراً من الجهد اللازم لإتمامه قد بذل في هذه الفترات المحاسبية، وفي نفس الوقت فإنه في الفترة المحاسبية التي ينتهى فيها التنفيذ سيظهر بحساب الأرباح والخسائر أرباح العقد دفعة واحدة.

لذلك فإن استخدام أساس البيع في قياس أرباح الفترات المحاسبية يؤدي إلى وضع محاسبي خاطئ في حالة تطبيقه في منشآت المقاولات.

إلا أن الأمر لا يمثل خروجاً على مبدأ محاسبي، إذا أدركنا أن أساس البيع ليس في حد ذاته "مبدأ للتحقق" وإنما ظاهرة من ظواهر التحقق. بمعنى أن "مبدأ للتحقق" هو مفهوم محاسبي معين "وأساس البيع" ليس إلا ظاهرة من ظواهر هذا المفهوم. وطبقاً لمبدأ التحقق يعتبر الربح محققاً، وبالتالي يجب إثباته وإظهاره في الدفاتر إذا توافر شرطين :

- أن هناك زيادة "حقيقية" أو "نهائية بدرجة كافية" في أصل معين.
- أن هذه الزيادة يمكن قياسها على أساس "موضوعي"، أي بدرجة عالية من الدقة.

ويتضح لنا مما سبق ما يلي :

- أن المعنى الأساسي لمبدأ التحقق أنه قد تم تغير بدرجة نهائية كافية في أصل معين، وأن هذا التغير قابل للقياس الموضوعي.
 - أن عملية التبادل بين الأطراف المستقلة (أي عملية البيع) ما هي إلا ظاهرة من ظواهر مبدأ التحقق.
 - أن هناك ظواهر أخرى لمبدأ التحقق منها :
 - شروط القيام بعمليات تعاقدية ملزمة.
 - وجود نظام مصرفي مستقر.
 - وجود سوق منظمة بدرجة عالية تمكن من تحويل الأصل إلى شكل آخر.
- وتطبيقاً على حالة العقود طويلة الأجل - موضوع الدراسة هنا - نجد أن الأساس الموضوعي لقياس الربح متوفر كما يلي :

أ - جرى العرف المحاسبى على أنه فى نهاية كل فترة محاسبية محددة تقاس الأعمال المنتهية وتحدد قيمتها على أساس الأسعار المتفق عليها فى العقد، وتثبت كمية العمل الذى تم إنجازه وقيمته فى شهادة يطلق عليها "المستخلص" أو "شهادة المهندس"، ويقوم بإعدادها مهندس من قبل العميل، فشهادة المهندس هى شهادة من طرف مستقل وتمثل القيمة البيعية لتكلفة الأعمال التى تم اعتمادها.

ب - يمكن تقدير تكاليف الجزء المتبقى من العقد، وذلك بدرجة كبيرة من الدقة. فطالما أن هناك إمكانية لتقدير تكاليف العقد كله فى بداية عملية المقاولات لاتخاذها كأساس للعطاء الذى تتقدم به المنشأة للعميل، فإنه من باب أولى أن تكون هناك إمكانية لتقدير تكاليف تنفيذ الجزء المتبقى من العقد أثناء التنفيذ، وعندما تكون الأمور أكثر وضوحاً.

والخلاصة إذن، أن قاعدة تحقق الربح عند البيع قد لا تتناسب مع طبيعة نشاط المقاولات، وأنه على المحاسب أن يقوم بحساب الأرباح الخاصة بالعقود الجارى تنفيذها والتى لم تتم حتى نهاية الفترة المحاسبية، ولكن يراعى بصفة عامة، أنه يشترط لاحتساب أرباح تقديرية عن العقود الجارى تنفيذها أن يبلغ مستوى إتمام هذه العقود ٥٠% أو أكثر، وذلك لأن بلوغ العقد هذا المستوى يعنى جدية التنفيذ وبدء ظهور ملامح وأبعاد العملية.

ورغم كل ما سبق، فهناك من المحاسبين من يرى ضرورة عدم الاعتراف بأى أرباح محسوبة للعقد إلا عند اكتماله (أو على الأقل يكون فى المراحل الأخيرة من تنفيذه).

٤/٨ - طرق المحاسبة عن أرباح عقود المقاومات :

هناك طريقتين تمثلان الإجراءات أو الأسلوب العلمى المتبع فى احتساب

أرباح للعقود الجارى تنفيذها وهما :

١- طريقة شهادات للمهندسين.

٢- طريقة مستوى الإتمام.

١/٤/٨ - طريقة شهادات المهندسين :

قد يكون من الصعب - فى بعض الحالات - تقدير التكاليف اللازمة لاستكمال العقد، وفى نفس الوقت تحتاج المنشأة إلى إظهار أرباح تقديرية للعقود الجارى تنفيذها خلال الفترة المحاسبية، وفى هذه الحالة يمكن للمحاسب أن يعتمد على دليل موضوعى فى تحديد إجمالى الأرباح المحتسبة للعقد فى نهاية الفترة المحاسبية متمثلاً فى شهادات المهندسين، وهى تقييم محايد للأعمال التامة خلال الفترة المحاسبية.

حيث جرى العرف المحاسبى على أن يقوم العميل بتسليم المنشأة، من فترة محاسبية لأخرى، دفعة من القيمة التعاقدية، وتحدد هذه الدفعة على أساس قيمة الأعمال التامة المعتمدة، ولذلك تقاس فى نهاية كل فترة محاسبية الأعمال المنفذة من العقد وتحدد قيمتها على أساس الأسعار المتفق عليها فى العقد، وتثبت كمية وقيمة الأعمال التامة المعتمدة فى مستخلص (شهادة المهندس). ويقوم بإعداد هذه الشهادة مهندس العميل، وتعتبر موافقة من العميل على الأعمال التى تمت واعتمدت، وبناء عليها يحق للمنشأة تحصيل قيمة هذه الأعمال التى تم تنفيذها واعتمدت فى شهادة المهندس، أو تحصيل نسبة مئوية من هذه القيمة طبقاً لشرط العقد.

وتأخذ " شهادة المهندس " الشكل التالى :

شهادة المهندس

الأعمال التامة	الكمية التامة	الوحدة	سعر المناقصة	القيمة	ملاحظات
١- تمهيد	٤٠٠٠	متر مربع	٦,٠٠	٢٤٠٠٠	
٢-					
٣-					
الإجمالى			٢٤٠٠٠		
			٢٤٠٠		
			٢١٦٠٠		
١٠% مبلغ محتجز					
المبلغ المستحق					

والآن، إذا تصورنا أن هذه الشهادات تمثل القيمة البيعية للأعمال التى صدرت بالنسبة لها (قيمة الأعمال المعتمدة)، فإنه يتم احتساب الربح الخاص بالفترة المحاسبية الحالية باتباع الخطوات التالية :

- احتساب مستوى الإتمام كما يلى :

$$\text{مستوى الإتمام} = \frac{\text{مجموع قيم شهادات المهندسين}}{\text{القيمة التعاقدية}} \times 100$$

وبلى ذلك - إذا بلغت النسبة ٥٠% فأكثر :

- احتساب تكلفة الأعمال المعتمدة كما يلى :

$$\text{تكلفة الأعمال المعتمدة} = \text{تكلفة الأعمال التامة} - \text{تكلفة الأعمال غير المعتمدة}$$

وتمثل تكلفة الأعمال غير المعتمدة إجمالى التكاليف الفعلية لأجزاء من العمل تمت ولكن رفض مهندس العميل أن يعتمدها، وبالتالي لم تتضمنها الشهادات التى قام بإصدارها.

وتتوقف معالجتها محاسبياً على السبب فى عدم اعتماد مهندس العميل لها ورفضه إصدار الشهادات بقيمتها :

- إذا كان السبب يرجع إلى خلاف بينه وبين المنشأة على قيمة هذه الأعمال، أو حاجتها إلى إصلاحات بسيطة وغير جوهرية. فى هذه الحالة نقيم هذه الأعمال بمعرفة المسؤولين الفنيين فى المنشأة، وتقارن قيمتها بالتكلفة الفعلية لها، وبالتالي يمكن استنتاج أرباح تقديرية لها.
- أما إذا كان السبب يرجع إلى وجود تعديلات ضخمة فى هذه الأعمال، فإنه يفضل إرجاء تقييمها، وتظهر تكلفتها ضمن الأصول فى قائمة المركز المالى.

- احتساب الربح المتولد عن العقد خلال الفترة المحاسبية (أرباح الأعمال المعتمدة) كما يلى:

أرباح الأعمال المعتمدة = قيمة شهادة المهندس - تكلفة الأعمال المعتمدة

وبلاحظ على هذه الطريقة، أنها تنظر إلى العقد نظرة جزئية، أى يقدر الجزء الذى تم واعتمد خلال الفترة المحاسبية. ولما كانت الوحدة للتكليفية هى العقد بأكمله، وأن الربح المتولد عن هذا العقد لا يمكن تحديده بصفة نهائية إلا بعد إتمام تنفيذ العقد وتسليمه للعميل، فالأمر يتطلب دراسة الظروف المحيطة بإتمام العقد مثل ارتفاع أثمان المواد الأولية اللازمة لإتمام العقد وارتفاع مستوى الأجور واحتمالات غرامات التأخير، ولذلك فلا يرحل عادة كل الربح المتولد عن العقد خلال الفترة المحاسبية إلى حساب الأرباح والخسائر، وإنما يخفض

بنسبة تحدد بعد دراسة الظروف المختلفة المتوقع أن تحيط بعملية إتمام تنفيذ العقد.

وقد جرى العرف بين المحاسبين على احتساب نصيب الفترة المحاسبية من الربح الذى يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر بنسبة لا تزيد عن $\frac{1}{r}$ الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية، والباقي يرحل إلى حساب مخصص عقود غير تامة. كما أن بعض المحاسبين يلجؤون إلى تخفيض نصيب الفترة المحاسبية من الربح المتولد خلالها بنسبة المبالغ المحجوزة من العميل. فمثلاً، بفرض أن نصيب الفترة المحاسبية من الربح المتولد خلالها هو ٥٠٠٠٠ جنيه، وأن العميل يدفع ٩٠٪ من قيمة شهادة المهندس (أى يحتجز ١٠٪) فيكون الربح الذى يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر عن الفترة المحاسبية هو :

$$= ٥٠٠٠٠ \text{ جنيه} \times ٩٠\% .$$

$$= ٤٥٠٠٠ \text{ جنيه} .$$

وتوجه انتقادات عنيفة لأنصار هذا الرأى فى قياس نصيب الفترة المحاسبية من الربح والذى يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر عن هذه الفترة، لأن هناك فرق بين تحقق الربح أو تولده وتحصيل هذا الربح، أى تحويله إلى شكل نقدى. فالربح يتحقق أو يتولد سواء تم تحصيله نقداً أو لم يتم تحصيله ولا يزال فى ذمة العميل. كما أنه إذا كان هذا الرأى (تخفيض الربح المتولد عن الفترة المحاسبية بنسبة المبالغ المحجوزة) يستند إلى أساسين محاسبية سليمة، لكان من الواجب تعميمه على جميع المنشآت، أى تخفيض أرباحها بنسبة رصيد المدينين (مثلاً للمبيعات الآجلة غير المحصلة) إلى قيمة المبيعات، وهذا لا ينادى به أنصار هذا الرأى من المحاسبين.

ولبيان كيفية تطبيق هذه الطريقة، نفترض أن القيمة التعاقدية لعقد معين ١٢٠٠٠٠ جنيه. وفي نهاية إحدى الفترات المحاسبية كانت البيانات المتعلقة بهذا العقد كما يلي :

٧٥٠٠٠ جنيه	التكاليف الفعلية
١٥٠٠٠ جنيه	تكاليف الأعمال غير المعتمدة
٨١٠٠٠ جنيه	قيمة شهادات المهندسين

وبفرض أنه تقرر ترحيل $\frac{2}{3}$ الربح المتولد عن هذه الفترة المحاسبية إلى حساب الأرباح والخسائر، فإن ربح العقد عن هذه الفترة المحاسبية يحسب كما يلي :

مذكرة ربح العقد رقم

عن الفترة المحاسبية المنتهية في

٨١٠٠٠		قيمة شهادات المهندسين
	٧٥٠٠٠	(-) التكاليف الفعلية
	(١٥٠٠٠)	(-) تكاليف الأعمال غير المعتمدة
٦٠٠٠٠		تكلفة الأعمال المعتمدة
٢١٠٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية (أرباح الأعمال المعتمدة) يوزع كما يلي :
		١- $\frac{1}{3}$ حـ/ مخصص عقود غير تامة
	٧٠٠٠	$(\frac{1}{3} \times ٢١٠٠٠)$
		٢- الباقي، نصيب الفترة المحاسبية الحالية
		(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
	١٤٠٠٠	$(\frac{2}{3} \times ٢١٠٠٠)$
٢١٠٠٠		

٨/٤/١. إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر :

يمكن معالجة شهادة المهندس فى الدفاتر بإحدى طريقتين :

أ - إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر.

ب - عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر.

أ - إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر :

اختلف المحاسبين، فيما بينهم، حول طريقة إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر، إلا أن أكثر الطرق شيوعاً هى طريقة مقابلة قيمة شهادة المهندس بتكلفة الأعمال المعتمدة. فيفتح حساب للأعمال المعتمدة، يجعل مدينياً بتكلفتها ودائناً بقيمة شهادة المهندس (أى للقيمة البيعية للأعمال المعتمدة).

ولبيان ذلك، نفترض أن البيانات الخاصة بأحد العقود الجارى تنفيذها كانت كما يلى :

- التكاليف الفعلية للعقد ٧٥٠٠٠٠ جنيه

- تكاليف الأعمال غير المعتمدة ١٥٠٠٠٠ جنيه

- قيمة شهادات المهندس ٨١٠٠٠٠ جنيه

- ما نفعه العميل (شركة م)

(٩٠٪ من قيمة للشهادة) ٧٢٩٠٠٠ جنيه

فتكون القيود كما يلى :

٦٠٠٠٠٠	من ح/ الأعمال التامة المعتمدة
	٦٠٠٠٠٠ عقد رقم
٦٠٠٠٠٠	إلى ح/ عقود جارى تنفيذها
	٦٠٠٠٠٠ عقد رقم
	(تكلفة الأعمال التامة المعتمدة
	٦٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠٠)

من حـ/ العملاء		٨١٠٠٠٠
٨١٠٠٠٠ شركة (س) إلى حـ/ الأعمال التامة المعتمدة ٨١٠٠٠٠ عقد رقم	٨١٠٠٠٠	
(قيمة شهادة المهندس)		
من حـ/ النقدية بالخزينة أو بالبنك		٧٢٩٠٠٠
إلى حـ/ للعملاء	٧٢٩٠٠٠	
٧٢٩٠٠٠ شركة (س) (المبالغ المحصلة من شركة س بمعدل ٩٠٪ من قيمة الشهادة)		

وفى نهاية الفترة المحاسبية، يتم إقفال حساب الأعمال التامة المعتمدة،
بتحديد الجزء من الربح الذى يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر، والجزء الذى
يحتفظ به كمخصص (ويظهر بقائمة المركز المالى) ويتم ذلك بالقيد التالى :

من حـ/ الأعمال التامة المعتمدة		٢١٠٠٠٠
٢١٠٠٠٠ عقد رقم		
إلى حـ/ الأرباح والخسائر	١٤٠٠٠٠	
إلى حـ/ مخصص العقود غير التامة	٧٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠ عقد رقم		

وفي حالة الخسارة، يكون القيد على النحو التالي :

xx		من ح/ الأرباح والخسائر
	xx	إلى ح/ الأعمال التامة المعتمدة
		xx عقد رقم

ويتطلب الأمر في هذه الحالة، أن يتم فتح حساب الأعمال التامة المعتمدة، على أن يتضمن أعمدة تحليلية، يخصص كل عامود لعقد معين، كما يتم فتح حساب مخصص العقود غير التامة، على أن يتضمن - أيضاً - أعمدة تحليلية، يخصص كل عامود لعقد معين. كما يستلزم الأمر إمساك دفتر أستاذ مساعد للعملاء، يخصص كل صفحة منه لحساب عميل معين. ويأخذ " دفتر أستاذ مساعد العملاء " الشكل التالي :

دفتر أستاذ مساعد العملاء

اسم العميل :					
رقم الحساب :					
بيان العقد :					
رقم العقد :					
القيمة التعاقدية :					
التاريخ	بيان	قيمة الشهادات	المبالغ المحجوزة	المبالغ المدفوعة	الرصيد المستحق

وعند إتباع أسلوب إثبات شهادة المهندس في الدفاتر، تكون الحسابات

على النحو التالي :

ح/ عقد رقم

رصيد مرحل (تكلفة الأعمال التامة خلال الفترة)	xx	تكلفة المواد المباشرة	xx
		تكلفة العمل البشرى	xx
		تكلفة عقود من الباطن	xx
		تكلفة العمل الأكى	xx
		نفقات عامة محملة	xx
رصيد منقول (تكلفة الأعمال التامة للمعمدة)	xx		xx
			xx
			xx
			xx
			xx
رصيد مرحل (تكلفة أعمال غير معمدة)	xx	رصيد منقول (تكلفة الأعمال التامة خلال الفترة)	xx
			xx
			xx
			xx
			xx
	xx	رصيد منقول (تكلفة أعمال غير معمدة)	xx
			xx
			xx
			xx
			xx

ح/ الأعمال التامة للمعمدة

من ح/ العميل (قيمة شهادات المهندس) أو من ح/ الأرباح والخسائر (خسارة)	xx	إلى ح/ عقود جارى تنفيذها	xx
		xx عقد رقم	
		(تكلفة الأعمال للمعمدة)	
		إلى ح/ الأرباح والخسائر (ربح الفترة)	xx
		إلى ح/ مخصص العقود غير التامة (أرباح مضجرة)	xx
	xx		xx

ح/ العميل

من ح/ التقعية بالخزينة أو باتبك (المحصل من العميل)	xx	إلى ح/ الأعمال التامة المعتمدة (قيمة شهادات المهندس)	xx
رصيد مرهل (مبالغ محتجزة) ↓ (يظهر بالميزانية)	xx		
	xx		xx

ب - عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر :

فى ظل عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر، تتم المقابلة مرة واحدة بين التكاليف الإجمالية للعقد (بعد إضافة الأرباح خلال الفترات المحاسبية) والقيمة التعاقدية، وذلك عند إتمام العقد وتسليمه للعميل.

وبالتالى ، يكون حساب العقد مجمع للتكاليف، وإذا كان هناك مجال لاحتماب أرباح للعقد، فيجعل مديناً بها وحساب الأرباح والخسائر دائناً. وطالما أن العقد لم يتم فإن رصيد حسابه يظهر فى نهاية الفترة المحاسبية فى قائمة المركز المالى تحت بند " عقود جارى تنفيذها " ويتم تقويم العقود الجارى تنفيذها بالتكلفة مضافاً إليها الأرباح المحتسبة حتى تاريخ إظهاره بالميزانية.

كما يكون حساب العميل مجمعاً للدفعات المقبوضة. وعند نهاية العقد وتسليمه للعميل يجعل حساب العقد دائناً بالقيمة التعاقدية وحساب العميل مديناً بها.

ويكون تسلسل القيود طبقاً لهذه الطريقة كما يلى :

- عند إصدار شهادة المهندس، يتم إثبات المبالغ المحصلة بمقتضى الشهادة كما يلى :

من ح/ النقدية بالخرينة أو بالبنوك إلى ح/ للعملاء xx شركة	xx	xx
(تحصيل مبالغ من العميل بمقتضى شهادة المهندس)		

- فى نهاية للفترة المحاسبية بحسب ربح العقد ، ويقيد كما يلى :

من ح/ عقود جارى تنفيذها xx عقد رقم	xx	xx
إلى ح/ الأرباح والخسائر (ربح العقد رقم	xx	

- وهكذا بالنسبة للفترات المحاسبية التالية حتى إتمام تنفيذ العقد وتسليمه للعميل، وهنا يتم القيد التالى بالقيمة التعاقدية للعقد :

من ح/ للعملاء xx شركة	xx	xx
إلى ح/ عقود جارى تنفيذها xx عقد رقم	xx	
(القيمة التعاقدية للعقد رقم		

وعند اتباع طريقة عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر تكون الحسابات على النحو التالى :

ح/ عقد رقم

رصيد مرحل (تكلفة العقد كله)	xx	تكلفة المواد المباشرة	xx
		تكلفة العمل للبشرى	xx
		تكلفة عقود من الباطن	xx
		تكلفة العمل الألى	xx
		نفقات عامة محملة	xx
	xx		xx
رصيد مرحل (عقود جارى تنفيذها) ↓ تظهر بالميزانية	xx	رصيد منقول (تكلفة العقد كله)	xx
		إلى ح/ الأرباح والخسائر (ربح الفترة المحاسبية)	xx
	xx		xx
		رصيد منقول (عقود جارى تنفيذها)	xx

ح/ للعميل

من ح/ للتقنية بالخرينة أو بالبنك (المحصل من العميل)	xx	رصيد مرحل ↓ (يظهر بالميزانية)	xx
	xx		xx
رصيد منقول	xx		

ويلاحظ ، أن الفروق الأساسية بين طريقتي إثبات وعدم إثبات شهادة المهندس في الدفاتر ، تتمثل فيما يلي :

- طبقاً لطريقة إثبات شهادة المهندس في الدفاتر ، يتم كل فترة محاسبية المقابلة بين قيمة الأعمال المعتمدة (قيمة شهادة المهندس) وتكلفة الأعمال المعتمدة ، ولا يرحل للفترة التالية إلا تكلفة الأعمال المعتمدة.

أما في ظل طريقة عدم إثبات شهادة المهندس في الدفاتر ، فتتم المقابلة مرة واحدة عند إتمام العقد وتسليمه للعميل ، وذلك بين إجمالي تكاليف العقد (مضافاً إليها الأرباح المحتسبة خلال الفترات المحاسبية لتنفيذه) والقيمة التعاقدية له.

- طبقاً لطريقة إثبات شهادة المهندس في الدفاتر ، يظهر حساب مخصص عقود غير تامة وذلك بقر الأرباح المتولدة خلال الفترة المحاسبية والتي تقرر احتجازها ، أى عدم ترحيلها لحساب الأرباح والخسائر.

أما في ظل طريقة عدم إثبات شهادة المهندس في الدفاتر ، فلا يظهر هذا المخصص بصفة حساب في الدفاتر ، وإنما يكون مستتراً في حساب عقود جارى تنفيذه. إذ أنه بتحليل مكونات رصيد هذا الحساب نجد أنه يشتمل على :

- تكلفة الأعمال التامة المعتمدة مضافاً إليها الأرباح التي تقرر احتسابها وترحيلها لحساب الأرباح والخسائر.
- تكلفة الأعمال غير المعتمدة.

بينما القيمة الحقيقية للعقود الجارى تنفيذه تشمل القيمة التعاقدية للأعمال التامة المعتمدة (قيمة شهادة المهندس) مضافاً إليها تكلفة الأعمال

غير المعتمدة. وهذه القيمة الحقيقية تزيد عن القيمة الدفترية للعقود الجارى تنفيذها بمقدار الأرباح المحتجزة (أى مخصص العقود غير التامة).
بمعنى آخر ، فإنه إذا كان الاحتياط يتم طبقاً لطريقة إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر باحتجاز جزء من الأرباح المتولدة خلال الفترة المحاسبية وإظهارها فى حساب " مخصص العقود غير التامة " ، فإن الاحتياط يتم طبقاً لطريقة عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر بتقدير العقود الجارى تنفيذها بقيمة تقل عن قيمتها الحقيقية بمقدار هذا المخصص.

٢- عادة ما يكون رصيد حساب العميل طبقاً لطريقة إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر مدينياً، وتمثل هذه المديونية المبالغ المحتجزة من قيمة شهادة المهندس طبقاً للعقد.

أما فى ظل طريقة عدم إثبات شهادة المهندس فى الدفاتر ، فإن رصيد حساب العميل يكون دائناً ، بمقدار المبالغ التى دفعها العميل حتى تاريخه. إلا أنه لأغراض تبويب وتوضيح المركز المالى (الميزانية) ، فإن المبالغ المدفوعة من العملاء تظهر مطروحة من رصيد العقود الجارى تنفيذها فى جانب الأصول بدلاً من إظهارها فى جانب الخصوم.

٢/٤/٨ - طريقة مستوى الإتمام :

طبقاً لهذه الطريقة، يتم احتساب الربح الخاص بالفترة المحاسبية الحالية بإتباع الخطوات التالية :

- احتساب مستوى الإتمام ، كما يلي :

$$\text{مستوى الإتمام كنسبة من التكلفة} = \frac{\text{تكلفة الأعمال التامة}}{\text{إجمالي تكاليف العقد كله}} \times 100$$

$$\begin{aligned} & \text{حيث أن إجمالي تكاليف العقد كله} \\ & = \text{التكاليف الفعلية} + \text{التكاليف التقديرية اللازمة} \\ & \text{حتى الآن} \quad \text{إتمام الأجزاء الباقية من العقد} \end{aligned}$$

ويلى ذلك - إذا بلغت النسبة ٥٠٪ فأكثر :

- احتساب إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله ، كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله} \\ & = \text{القيمة التعاقدية للعقد} - \text{إجمالي تكاليف العقد كله} \end{aligned}$$

- احتساب الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية ، كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية} \\ & = \text{إجمالي الأرباح التقديرية} \times \text{مستوى الإتمام} \end{aligned}$$

ويلاحظ ، أن الأرباح الناتجة تم احتسابها على أساس تقديري وقد يكون هير دقيق، لذلك جرى العرف على أن تحتجز نسبة من الأرباح التى يتم احتسابها لكل عقد كمخصص للعمليات الجارى تنفيذها، وذلك لملافاة احتمال الخطأ أو المغالاة فى التقدير، أو لاحتمال تغير ظروف التنفيذ أو أسعار عناصر

التكاليف خلال الفترة الباقية من تنفيذ العقد. ويكون هذا المخصص في هذه الحالة على أساس مكمل مستوى الإتمام.
ويتم إظهار كل ما سبق في مذكرة ربح العقد.

وللإيضاح ، نفترض أن : القيمة التعاقدية الإجمالية لأحد عقود المقاولات نصف مليون جنيه، وإجمالي الأعمال المنفذة ٣١٠ ألف جنيه، ورصيد تكلفة الأعمال غير التامة آخر الفترة ٣٠ ألف جنيه، والتكلفة المقدرة لاستكمال العقد ٧٠ ألف جنيه.

وطبقاً للبيانات السابقة، يمكن حساب أرباح العقد كما يلي :

تكلفة الأعمال التامة = إجمالي الأعمال المنفذة - تكلفة أعمال غير تامة آخر الفترة

$$= 310.000 - 30.000$$

$$= 280.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{مستوى الإتمام} = \frac{280.000}{280.000 + 70.000} \times 100 =$$

$$= 80\%$$

وبما أن مستوى الإتمام أكبر من ٥٠٪، لذلك يتم احتساب أرباح العقد

خلال الفترة المحاسبية الحالية على النحو التالي :

مذكرة ربح العقد رقم
عن الفترة المحاسبية المنتهية في

٥.٠٠٠٠	٢٨.٠٠٠	القيمة التعاقدية
	٧.٠٠٠	التكاليف الفعلية
٣٥.٠٠٠		(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
١٥.٠٠٠		إجمالي تكاليف العقد كله
٨٠%		إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
١٢.٠٠٠		(x) مستوى الإتمام
		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		يوزع كما يلي :
	٢٤.٠٠٠	١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام)
		($١٢.٠٠٠ \times ٢٠\%$)
	٩٦.٠٠٠	٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية
		(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
١٢.٠٠٠		

إظهار بيانات العقد بالميزانية العمومية :

يمكن إظهار تأثير العمليات المحاسبية المختلفة السابقة على قائمة

المركز المالي في منشآت المقاولات كما يلي :

قائمة للمركز المالي

مخصص عقود غير تامة	xx	الآلات والمعدات	xx	
المستحق لمقاول الباطن	xx	(-) مخصص إهلاك	xx	
		الآلات والمعدات		xx
مصروفات مستحقة	xx	قيمة شهادة المهندس	xx	
		(-) للمحصل من العميل	xx	
		للمستحق على العميل		xx
		تكلفة أعمال غير معتمدة		xx
		مواد متبقية آخر للفترة		xx
		مصروفات مقدمة		xx

حالات تطبيقية محلولة

الحالة الأولى :

من واقع البيانات التالية المستخرجة من دفاتر منشأة أمنية للمقاولات،
بحسب صافي تكلفة المواد المستخدمة :

- رصيد المواد أول للفترة ٩٠٠٠ جنيه وآخر الفترة ١٤٠٠٠ جنيه .
- وردت مواد من الموردين ٢٢٠٠ جنيه ومن المخازن ٢٧٠٠٠ جنيه (ارتد منها ١٥٠٠ جنيه) وحول إلى عقد آخر ١٠٠٠ جنيه .
- صرف مقاول البياض أسمنت من الموقع بـ ٦٠٠٠ جنيه منها ٤٠٠٠ جنيه ضمن الاتفاق.
- التلف في الموقع تكلفته ٢٥٠٠ جنيه ، وقيمته البيعية ٢٠٪ ، ونصفه في حدود المسموح به.
- يوزع العجز في المخازن الرئيسية بنسبة ١٠٪ من صافي المواد المرسله من المخازن.

الحل

حـ/ مراقبة المواد عقد رقم

رصيد أول للفترة	٩٠٠٠	مواد مرتدة إلى المخازن	١٥٠٠
مواد مرسله من الموردين	٢٢٠٠	مواد محولة لعمليات أخرى	١٠٠٠
مواد مرسله من المخازن	٢٧٠٠٠	مواد منصرفه لمقاول الباطن	٢٠٠٠
الرئيسية		من الموقع خارج الاتفاق	
نصيب العقد من التلف العادي	٢٥٠٠	التلف غير العادي بالموقع	١٢٥٠
بالمخازن		القيمة البيعية للتلف العادي بالموقع	٢٥٠
		مواد متبقية بالموقع آخر الفترة	١٤٠٠٠
		صافي تكلفة المواد المستخدمة	٢٠٧٥٠
		(مستنتج)	
	٤٠٧٥٠		٤٠٧٥٠

الحالة الثانية :

إحسب صافي تكلفة المستلزمات المستخدمة في العقد رقم ١١١ بمنشأة النعمة للمقاولات :

- وردت مواد من المورد بـ ٧٠٠٠ جنيه ومن المخازن بـ ٨٠٠٠ جنيه (ارتد منها ٧٠٠ جنيه) وحول للعقد رقم ٢٢٢ ما تكلفته ٥٠٠ جنيه .
 - صرف مقاول النجارة مواد قيمتها ٦٠٠٠ جنيه من المركز الرئيسى منها ٢٥٠٠ جنيه خارج الاتفاق، بينما صرف مقاول الكهرباء مواد من الموقع تكلفتها ١٠٠٠ جنيه ضمن الاتفاق.
 - تلقت مواد من الموقع تكلفتها ١٥٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ٥٠٠ جنيه أعتبر ٤٠٪ منها مسموحاً به، وتحمل الموقع بنسبة ٥٪ من إجمالى المواد المرسله من المخازن مقابل التلف العادى.
 - رصيد المواد أول الفترة ٤٤٠٠ جنيه ، وآخر الفترة ٤٠٠٠ جنيه .
- فإذا علمت أن باقى تكاليف العقد الفعلية ٦٣٠٠٠ جنيه ، وقيمته التعاقدية ١٥٠٠٠٠ جنيه ، وشهادة المهندس ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وهناك أعمال غير معتمدة تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه. إحسب أرباح العقد، علماً بأن المنشأة قررت عمل مخصص عقود غير تامة بمعدل ٣٠٪ من ربح الأعمال المعتمدة.

الحل

عقد رقم ١١١

حـ/ مراقبة المواد

٤٤٠٠	رصيد أول للفترة	٧٠٠	مولد مرتدة إلى المخازن
٧٠٠٠	مولد مرسل من الموردين	٥٠٠	مولد محولة إلى العقد رقم ٢٢٢
٨٠٠٠	مولد مرسل من المخازن	٩٠٠	تلف غير عادى بالموقع
٣٥٠٠	مولد منصرف لمقابل التجارة من	٢٠٠	للقيمة البيعية للتلف العادى
٤٠٠	للمخازن ضمن الاتفاق	٤٠٠٠	مولد بالموقع آخر للفترة
	نصيب العقد من التلف العادى	١٧٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة
	بالمخازن		(مستنتج)
٢٣٣٠٠		٢٣٣٠٠	

قائمة العقد رقم ١١١

١٧٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة
٦٣٠٠٠	(+) باقى تكاليف العقد
٨٠٠٠٠	تكلفة الأعمال للتامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة شهادة المهندس ، وخطواتها كما يلى :

$$100 \times \frac{120000}{150000} = \text{مستوى الإتمام}$$

$$80\% =$$

لذلك تحسب أرباح العقد على النحو التالى :

مذكرة ربح العقد رقم

عن الفترة المحاسبية المنتهية في

١٢.٠٠٠		قيمة شهادة المهندس
	٨.٠٠٠	تكلفة الأعمال التامة
	١.٠٠٠	(-) تكلفة الأعمال غير المعتمدة
٧.٠٠٠		تكلفة الأعمال المعتمدة
٥.٠٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		(ربح الأعمال المعتمدة)
		يوزع كما يلي :
		١- ٣٠٪ مخصص عقود غير تامة
	١٥.٠٠٠	(٥.٠٠٠ ج \times ٣٠٪)
		٢- الباقي نصيب الفترة الحالية (يرحل إلى حساب
	٣٥.٠٠٠	الأرباح والخسائر) (٥.٠٠٠ ج \times ٧٠٪)
٥.٠٠٠		

الحالة الثالثة :

خلال يناير ١٩٩٨، تعاقدت إحدى المنشآت التي تمارس نشاط المقاولات على بناء عمارة سكنية، وفي ١٩٩٨/١٢/٣١ كانت البيانات المتعلقة بهذه المقولة كما يلي :

القيمة التعاقدية ٣.٠٠.٠٠٠ جنيه، تكلفة مواد منصرفة للعقد ٧٧.٠٠٠ جنيه، تكلفة مواد محولة من العقد لعقود أخرى ٢.٠٠٠ جنيه ، تكلفة أجور مباشرة ٦١.٠٠٠ جنيه ، تكلفة عقود من الباطن ٨.٠٠٠ جنيه ، آلات مرسله للعقد

(تسليمًا بمعدل ٢٠٪) ٥٠٠٠٠ جنيه ، نصيب انعقد من التكاليف الإدارية
٥٠٠٠ جنيه ، قيمة شهادة المهندس الخاصة بالعقد ١٨٠٠٠٠ جنيه ، المبالغ
المحصاة من العمل ١٦٢٠٠٠ جنيه ، مواد متبقية بالموقع فى ١٢/٣١
٥٠٠٠ جنيه ، تكلفة الأعمال غير المعتمدة فى ١٢/٣١ ١٤٠٠٠ جنيه.
فإذا علمت أن المنشأة قررت عمل مخصص عقود غير تامة بمعدل
٣٠٪ من ربح الأعمال المعتمدة.

المطلوب :

- قائمة العقد.

- مذكرة ربح العقد عن للفترة المحاسبية المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٨.

- البنود التى تظهر بقائمة المركز المالى فى ١٢/٣١/١٩٩٨.

الحل

حـ/ مراقبة المواد عقد رقم

٧٧٠٠٠	تكلفة مواد منصرفة للعقد	٢٠٠٠	تكلفة مواد محولة من العقد
			لعقود أخرى
		٥٠٠٠	تكلفة مواد متبقية بالموقع
			آخر الفترة
		٧٠٠٠٠	صاقل تكلفة المواد المستخدمة
			(مستنتج)
٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠	

قائمة العقد رقم

٧٠٠٠٠	تكلفة المواد المستخدمة
٦١٠٠٠	تكلفة العمل البشري (أجور مباشرة)
٨٠٠٠	تكلفة العقود من الباطن
١٠٠٠٠	تكلفة العمل الآلي
	(إهلاك الآلات $\times ٥٠٠٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠}$)
٥٠٠٠	نفقات أخرى
	(نصيب العقد من التكاليف الإدارية)
١٥٤٠٠٠	تكاليف الأعمال التامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح في هذه الحالة هي : طريقة شهادة المهندس ، وخطواتها كما يلي :

$$١٠٠ \times \frac{١٨٠٠٠٠}{٣٠٠٠٠٠} = \text{مستوى الإتمام}$$

$$= ٦٠\%$$

لذلك تحسب أرباح العقد كما يلي :

مذكرة ربح العقد رقم

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١

١٨٠٠٠٠	١٥٤٠٠٠	قيمة شهادة المهندس
	١٤٠٠٠	تكلفة الأعمال التامة
١٤٠٠٠٠		(-) تكلفة الأعمال غير المعتمدة
٤٠٠٠٠		تكلفة الأعمال المعتمدة
		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		(ربح الأعمال المعتمدة)
		يوزع كما يلي :
		١- ٣٠٪ مخصص عقود غير تامة
	١٢٠٠٠	(٤٠٠٠٠ × ٣٠٪)
	٢٨٠٠٠	٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية
		(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
٤٠٠٠٠		(٤٠٠٠٠ × ٧٠٪)

قائمة المركز المالي

مخصص عقود غير تامة	١٢٠٠٠	قيمة شهادة المهندس	١٨٠٠٠٠	
		(-) المحصل من العميل	١٦٢٠٠٠	
		المستحق على العميل		١٨٠٠٠
		تكلفة أعمال غير معتمدة		١٤٠٠٠
		آلات	٥٠٠٠٠	
		(-) مخصص إهلاك آلات	١٠٠٠٠	
				٤٠٠٠٠
		مواثيق بالموقع آخر الفترة		٥٠٠٠

الحالة الرابعة :

في الحالة السابقة ، إذا علمت أن المنشأة قدرت التكاليف اللازمة لاستكمال العقد بمبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

- اتباع الطريقة المناسبة لحساب الأرباح عن الفترة المحاسبية.
- مذكرة ربح العقد عن الفترة المحاسبية.
- البنود التي تظهر بقائمة المركز المالي في ١٩٩٨/١٢/٣١.

الحل

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح في هذه الحالة هي : طريقة مستوى الإتمام ، وخطواتها كما يلي :

$$\text{مستوى الإتمام} = 100 \times \frac{104000}{98000 + 104000}$$

$$= 100 \times \frac{104000}{202000} = 61\% \text{ تقريباً}$$

لذلك تحسب أرباح العقد عن الفترة المحاسبية كما يلي :

مذكرة ربح العقد رقم

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١

٣٠٠٠٠٠		القيمة التعاقدية
	١٥٤٠٠٠	التكاليف الفعلية
	٩٨٠٠٠	(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
٢٥٢٠٠٠		إجمالي تكاليف العقد كله
٤٨٠٠٠		إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
%٦١		(x) مستوى الإتمام
٢٩٢٨٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		يوزع كما يلي :
	١١٤١٩	١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام) (٢٩٢٨٠ ج x ٣٩%)
	١٧٨٦١	٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية (يرحل لحساب الأرباح والخسائر)
٢٩٢٨٠		

ولا تختلف بنود قائمة المركز المالي عنها في الحالة السابقة، إلا أن

رصيد مخصص عقود غير تامة يصبح ١١٤١٩ جنيه.

الحالة الخامسة :

فيما يلي بيانات العقد رقم ٩٩٩ :

- القيمة التعاقدية ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وفترة التنفيذ ١٤ شهر تبدأ من ١٥/١١/١٩٩٧.
- بلغت تكلفة العقد في ٣١/١٢/١٩٩٧ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه (لم تصدر عنها شهادات مهندسين).
- كانت بيانات عام ١٩٩٨ كما يلي :
- أرسلت آلات للموقع تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه، ومعدل إهلاك الساعة ١٥ جنيه، وبلغت أجور السائقين ٢٥٠٠ جنيه بمتوسط أجر ٥ جنيه/ساعة.
- الأجور الشهرية ١٠٠٠ جنيه، ولم تدفع بعد أجور شهر ديسمبر.
- المواد المرسله من الموردين ٨٠٠٠ جنيه، ومن مخازن المركز الرئيسي ١٥٠٠٠ جنيه، وحول من العقد ٨٨٨ مواد تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه، وسحب مقاول الباطن أخشاب من الموقع بـ ٤٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠ جنيه خارج الاتفاق، وتلفت مواد بـ ٣٠٠٠ جنيه، وبيعت بمبلغ ٦٠٠ جنيه، نصفها مسموحاً به، وتحمل العقود بـ ٢٪ من المواد المرسله من المخازن مقابل التلف العادى بالمركز، والمواد المتبقية بالموقع آخر الفترة ٢٥٠٠ جنيه.
- عقود الباطن قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه، وتحتجز المنشأة ٢٠٪ من قيمة التنفيذ النهائي، وبلغ معدل التنفيذ خلال عام ١٩٩٨ ٨٠٪.
- هناك مصروفات إدارية قدرها ٢٢٠٠ جنيه شهرياً.
- بلغت قيمة الأعمال المعتمدة خلال عام ١٩٩٨ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه، وتكلفة الأعمال غير المعتمدة ٥٠٠٠ جنيه، ورصيد الأعمال غير التامة في ٣١/١٢/١٩٩٨ يبلغ ٦٩٠٠ جنيه.
- المطلوب :- حساب مراقبة المواد. - قائمة العقد. - مذكرة ربح العقد.

الحل

عقد رقم ٩٩٩

ح/ مراقبة للمواد

مواد منصرفة لمقاول الباطن	١٥٠٠	مواد مرسله من الموردين	٨٠٠٠
من الموقع خارج الاتفاق		مواد مرسله من مخازن	١٥٠٠٠
تلف غير عادى بالموقع	١٥٠٠	المركز الرئيسى	
القيمة البيعية للتلف العادى	٣٠٠	مواد محولة من العقد	٢٠٠٠
بالموقع		رقم ٨٨٨	
مواد متبقية آخر الفترة	٢٥٠٠	نصيب العقد من التلف	٣٠٠
بالموقع		العادى بالمخازن	
صافى تكلفة المواد المستخدمة	١٩٥٠٠		
(مستنتج)			
	٢٥٣٠٠		٢٥٣٠٠

قائمة العقد رقم ٩٩٩

١٥٠٠٠		تكلفة أعمال غير تامة أول للفترة
١٩٥٠٠		صافى تكلفة مواد مستخدمة
		تكلفة العمل الألى :
	٧٥٠٠	إهلاك الآلات ($\frac{٢٥٠٠}{٥} \times ١٥$ ج/ساعة)
	٢٥٠٠	(+) أجور المسائقين
١٠٠٠٠		تكلفة العمل البشرى :
	١١٠٠٠	أجور مدفوعة (١٠٠٠ ج \times ١١ شهرا)
	١٠٠٠	(+) أجور مستحقة
١٢٠٠٠		الأجور التى تخص للفترة
		تكلفة العقود من الباطن
	١٩٢٠٠	المدفوع لمقاول الباطن (٢٤٠٠٠ ج \times ٨٠٪)
	٤٨٠٠	(+) للمستحقة لمقاول الباطن (٢٤٠٠٠ ج \times ٢٠٪)
٢٤٠٠٠		المنفذ فعلاً
٢٦٤٠٠		تكاليف إدارية (٢٢٠٠ ج \times ١٢ شهر)
١٠٦٩٠٠		
(٦٩٠٠)		(-) تكلفة أعمال غير تامة آخر للفترة
١٠٠٠٠٠		تكلفة الأعمال التامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة شهادة المهندس ، وخطواتها كما يلى :

$$100 \times \frac{150000}{200000} = \text{مستوى الإتمام}$$

$$= 75\%$$

لذلك تحسب أرباح العقد على النحو التالى :

..... مذكورة ربح العقد رقم

عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٨/١٢/٣١

١٥٠٠٠٠		قيمة شهادة المهندس
	١٠٠٠٠٠	تكلفة الأعمال التامة
	٥٠٠٠	(-) تكلفة أعمال غير معتمدة
٩٥٠٠٠		تكلفة الأعمال المعتمدة
٥٥٠٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		(ربح الأعمال المعتمدة)
		يوزع كما يلى :
		١- ٣٠٪ مخصص عقود غير تامة
	١٦٥٠٠	(٥٥٠٠٠ × ٣٠٪)
		٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية
	٣٨٥٠٠	(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
٥٥٠٠٠		

الحالة السادسة :

تعاقدت إحدى منشآت المقاولات على بناء مدرسة بقيمة إجمالية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وأتفق على أن يبدأ التنفيذ في ١٩٩٨/٤/١ وينتهي في ١٩٩٩/٦/٣٠ ، وفيما يلي بعض المعلومات حتى ١٩٩٨/١٢/٣١ .

- أرسلت آلات للموقع تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه، وتستهلك بمعدل ١٥٪، وأرسلت معدات وأدوات تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه أعيد تقديرها في نهاية الفترة بـ ٣٥٠٠ جنيه.
 - أرسلت مواد للموقع من المخازن بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، ومن المورد مباشرة بمبلغ ٣٨٠٠٠ جنيه، وحول من الموقع إلى عقود أخرى مواد بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وتلفت خامات قيمتها ٢٠٠٠ جنيه لأسباب مقبولة وأمكن بيعها بـ ٦٠٠٠ جنيه، وعند جرد المواد في نهاية الفترة اكتشفت سرقة مواد تكلفتها ١٤٠٠ جنيه، وكان الرصيد الدفترى ٨٠٠٠ جنيه.
 - الأجور المدفوعة شهرياً ٤٠٠٠ جنيه، ولم تدفع بعد أجور شهر ديسمبر.
 - عهبت المنشأة إلى مقاول أعمال كهربائية بعمليات قيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه، صدر عنها مستخلصات لصالحه بـ ٢٨٠٠٠ جنيه وشيكات تسلمها ٢٣٠٠٠ جنيه.
 - النفقات الأخرى ٧٠٠٠ جنيه.
 - التكاليف الإدارية ٤٪ من القيمة التعاقدية.
 - قدرت التكاليف اللازمة لاستكمال العقد خلال عام ١٩٩٩ كما يلي .
- | | | |
|-------|------|----------------------------------|
| ١٢٣٥٠ | جنيه | مواد (بخلاف المتبقى من عام ١٩٩٨) |
| ١٠٩٠٠ | جنيه | تكاليف متنوعة |
- ويمكن استنتاج باقى التكاليف من بيانات عام ١٩٩٨ .
- المطلوب :**
- قائمة العقد ، وكذلك حساب الأرباح التقديرية للعقد .

الحل

ح/ مراقبة المواد عقد رقم

مواد محولة إلى عقود أخرى	٨٠٠٠	مواد مرسله من المخازن	٤٥٠٠٠
القيمة البيعية للتلف العادى بالموقع	٦٠٠	مواد مرسله من المورد	٣٨٠٠٠
تلف غير عادى بالموقع	١٤٠٠		
مواد متبقية بالموقع آخر الفترة	٦٦٠٠		
صافى تكلفة المواد المستخدمة (مستنتج)	٦٦٤٠٠		
	٨٣٠٠٠		٨٣٠٠٠

قائمة العقد رقم

عن الفترة من ١٩٩٨/٤/١ إلى ١٩٩٨/١٢/٣١

٦٦٤٠٠		صافي تكلفة المواد المستخدمة تكلفة العمل الآلي :
	٦٧٥٠	إهلاك الآلات $(\frac{9}{12} \times 10\% \times 6000)$
	٤٥٠٠	إهلاك معدات وأدوات $(3500 - 8000)$
١١٢٥٠		تكلفة العمل البشري :
	٣٢٠٠٠	أجور مدفوعة (8×4000)
	٤٠٠٠	(+) أجور مستحقة
٣٦٠٠٠		الأجور التي تخص للفترة
	٢٣٠٠٠	تكلفة العقود من الباطن
	٥٠٠٠	مدفوع لمقاول الباطن بشيكات
		(+) المستحق لمقاول الباطن
٢٨٠٠٠		نفقات أخرى :
	٧٠٠٠	نفقات أخرى متنوعة
	٩٠٠٠	تكاليف إدارية $(\frac{9}{12} \times 4\% \times 300000)$
١٦٠٠٠		تكلفة الأعمال التامة
١٥٧٦٥٠		

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة مستوى الإتمام ، وخطواتها كما يلى :

جنيه	التكاليف المقدرة لاستكمال العقد :
٦٦٠٠	رصيد المواد أول الفترة (المواد المتبقية فى نهاية الفترة السابقة)
١٢٣٥٠	مواد خلال الفترة
٤٥٠٠	إهلاك آلات ($\frac{6}{12} \times 10 \times 6000$)
٢٤٠٠٠	أجور (6×4000)
١٢٠٠٠	تكلفة عقود من الباطن ($28000 - 40000$)
٦٠٠٠	تكاليف إدارية ($\frac{6}{12} \times 4 \times 30000$)
١٠٩٠٠	تكاليف متنوعة
<u>٧٦٣٥٠</u>	

$$100 \times \frac{107650}{76350 + 107650} = \text{مستوى الإتمام}$$

$$= 67\% \text{ تقريباً}$$

لذلك تحسب أرباح العقد على النحو التالى :

مذكرة ربح العقد رقم

عن الفترة من ١٩٩٨/٤/١ إلى ١٩٩٨/١٢/٣١

٣٠٠٠٠		القيمة التعاقدية
	١٥٧٦٥٠	التكاليف الفعلية
	٧٦٣٥٠	(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
٢٣٤٠٠٠		إجمالي تكاليف العقد كله
٦٦٠٠٠		إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
%٦٧		(×) مستوى الإتمام
٤٤٢٢٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		يوزع كما يلي :
		١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام)
	١٤٥٩٣	(٤٤٢٢٠ × ٣٣%)
		٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية
	٢٩٦٢٧	(يرحل لحساب الأرباح والخسائر)
٤٤٢٢٠		

الحالة السابقة :

المطلوب قياس ربحية العقد رقم ٣٣٣ لسنة ١٩٩٨، وقيمه الإجمالية ٥٤٠٠٠٠ جنيه إذا علمت ما يلي :

٩٠٠٠٠ جنيه مولا (تبقى منها ما تكلفته ١٢٠٠٠ جنيه)، ٦٠٠٠ جنيه أجور شهرية، ٥٠٠٠ جنيه تكلفة عمل آلى شهرياً، ٨٠٠٠٠ جنيه عقود الباطن (نسبة المنفذ فعلاً ٧٠٪)، ٤٠٠٠ جنيه نفقات أخرى شهرياً، ٣٠٠٠ جنيه أعمال غير تامة بالتكلفة أول الفترة، ١٧٠٠٠ جنيه فى آخر الفترة، الفترة المقدرة لاستكمال العقد ٦ شهور، ومقدر استخدام مواد تكلفتها ٧٠٠٠ جنيه بخلاف الرصيد المتبقى، وتستنجد باقى التكاليف من بيانات العقد.

الحل

صافى تكلفة المواد المستخدمة = ٩٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠ = ٧٨٠٠٠ جنيه

قائمة العقد رقم ٣٣٣ لسنة ١٩٩٨

٣٠٠٠	تكلفة أعمال غير تامة أول الفترة
٧٨٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة
	تكلفة العمل البشرى :
٧٢٠٠٠	أجور عن الفترة (٦٠٠٠ جـ × ١٢ شهر)
	تكلفة العمل الآلى :
٦٠٠٠٠	(٥٠٠٠ جـ × ١٢ شهر)
	تكلفة عقود من الباطن :
٥٦٠٠٠	(٨٠٠٠٠ جـ × ٧٠٪)
	نفقات أخرى :
٤٨٠٠٠	(٤٠٠٠ جـ × ١٢)
٣١٧٠٠٠	
(١٧٠٠٠)	(-) تكلفة أعمال غير تامة آخر الفترة
٣٠٠٠٠٠	تكلفة الأعمال التامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح في هذه الحالة هي : طريقة مستوى الإتمام ، وخطواتها كما يلي :

جنيه	للتكاليف المقدرة لاستكمال العقد (٦ شهور) :
١٧٠٠٠	تكاليف أعمال غير تامة أول الفترة
١٩٠٠٠	مولد (٧٠٠٠ + ١٢٠٠٠)
٣٦٠٠٠	تكلفة العمل البشري (٦ × ٦٠٠٠)
٣٠٠٠٠	تكلفة العمل الآلي (٦ × ٥٠٠٠)
٢٤٠٠٠	تكلفة العقود من الباطن (٣٠٪ × ٨٠٠٠٠)
٢٤٠٠٠	نفقات أخرى (٦ × ٤٠٠٠)
<u>١٥٠٠٠٠</u>	

$$\text{مستوى الإتمام} = ١٠٠ \times \frac{٣٠٠٠٠٠}{١٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠}$$

$$= ٦٧\% \text{ تقريباً}$$

مذكرة ربح العقد رقم ٣٣٣

عن الفترة من إلى

٥٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	القيمة التعاقدية
	١٥٠٠٠٠	التكاليف الفعلية
٤٥٠٠٠٠		(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
٩٠٠٠٠		إجمالي تكاليف العقد كله
%٦٧		إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
٦٠٣٠٠		(x) مستوى الإتمام
		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		يوزع كما يلي :
	١٩٨٩٩	١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام)
		(٦٠٣٠٠ × %٣٣)
	٤٠٤٠١	٢- الباقي نصيب الفترة المحاسبية الحالية
٦٠٣٠٠		(يرحل لحساب الأرباح والخسائر)

الحالة الثامنة :

إحسب أرباح العقد رقم ٨٨٨ ، قيمته التعاقدية ربع مليون جنيه، إذا علمت ما يلي :

- أعمال غير تامة بالتكلفة أول الفترة ٦٠٠٠ جنيه و ١١٠٠٠ جنيه آخر الفترة.
- تكلفة أعمال صدرت عنها شهادات مهندسين ١٣٠٠٠٠ جنيه، وقيمة الشهادات ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- تكلفة المواد المرسلة للموقع ٣٣٠٠٠ جنيه، والمحولة إلى عقود أخرى ٢٥٠٠ جنيه، والمواد المنصرفة لمقاول الباطن من الموقع ٤٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه ضمن الاتفاق، وقد تبين عند الجرد أن الرصيد الدفترى للمواد ٨٠٠٠ جنيه والفعلى ٧٠٠٠ جنيه فقط منه مواد بحالة جيدة تكلفتها ٥٥٠٠ جنيه والباقي أمكن بيعه بـ ٥٠٠ جنيه، وأعتبر نصفه مسموحاً به.
- الأجور التى تخص الفترة ٣٠٠٠٠ جنيه، بينما المدفوعة ٢٨٠٠٠ جنيه.
- تكلفة للعمل الآلى ٣٥٠٠٠ جنيه، وعقود الباطن ٣٦٠٠٠ جنيه، نفذ منها ٨٠٪ وسدد للمقاولين ٣٠٠٠٠ جنيه خلال الفترة، وهناك نفقات أخرى ٢٦٢٠٠ جنيه.

الحل

ح / مراقبة المواد عقد رقم ٨٨٨

مواد مرسلة للموقع	٣٣٠٠٠	مواد محولة إلى عقود أخرى	٢٥٠٠
		مواد منصرفة لمقاول الباطن من الموقع خارج الاتفاق	٣٠٠٠
		تلف غير عادى بالموقع	١٧٥٠
		القيمة البيعية للتلف العادى بالموقع	٢٥٠
		مواد متبقية بالموقع من آخر الفترة	٥٥٠٠
		صافى تكلفة المواد المستخدمة (مستنتج)	٢٠٠٠٠
	٣٣٠٠٠		٢٣٠٠٠

قائمة العقد رقم ٨٨٨

٦٠٠٠		تكلفة أعمال غير تامة أول الفترة
٢٠٠٠٠		صافى تكلفة المواد المستخدمة
	٢٨٠٠٠	تكلفة العمل البشرى :
	٢٠٠٠	الأجور المدفوعة
		(+) الأجور المستحقة
٣٠٠٠٠		الأجور التى تخص الفترة
٣٥٠٠٠		تكلفة العمل الآلى
٢٨٨٠٠		تكلفة العقود من الباطن (٨٠٪ × ٣٦٠٠٠)
٢٦٢٠٠		نفقات أخرى
١٤٦٠٠٠		
(١١٠٠٠)		(-) تكلفة أعمال غير تامة آخر الفترة
١٣٥٠٠٠		تكلفة الأعمال التامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة شهادة

المهندس ، وخطواتها كما يلى :

$$100 \times \frac{200000}{250000} = \text{مستوى الإلتزام}$$

$$= 80\% \text{ تقريباً}$$

لذلك تصب أرباح العقد على النحو التالى :

مذكرة ربح العقد رقم ٨٨٨

٢٠٠٠٠	١٣٥٠٠	قيمة شهادة المهندس
	٥٠٠	تكلفة الأعمال التامة
١٣٠٠٠		(-) تكلفة أعمال غير معتمدة (مستنتج)
		تكلفة الأعمال المعتمدة
٧٠٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		(أرباح الأعمال المعتمدة)
		يوزع كما يلي :
		١- ٣٠٪ مخصص عقود غير تامة
	٢١٠٠٠	(٧٠٠٠٠ ج \times ٣٠٪)
		٢- الباقي ربح يخص الفترة المحاسبية الحالية
	٤٩٠٠٠	(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
٧٠٠٠٠		

المالية الخاصة :

استخدم البيانات التالية في تصوير قائمة العقد رقم ٥٥٥ عن عام ١٩٩٨، وكذلك حساب أرباحه، والذي بدأ تنفيذه في ١٠/١/١٩٩٧ بقيمة تعاقدية ربع مليون جنيه، وفترة التنفيذ ١٨ شهراً، وبلغت تكلفة الأعمال المنفذة منه حتى ٣١/١٢/١٩٩٧ مبلغ ٢٥٢٠٠ جنيه، ولم تصدر شهادات مهندسين خلال عام ١٩٩٧ :

- المواد بالموقع أول الفترة ٣٩٠٠ جنيه، والمرسلة من المخازن ١٢٠٠٠ جنيه، ومن الموردين ١١٥٠٠ جنيه (أرشد منها ١٥٠٠ جنيه)، وسحب مقاول الباطن من المخازن الرئيسية مواد بـ ٣٠٠٠ جنيه نصفها خارج الاتفاق، وتلفت مواد بالموقع تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه، وقيمتها البيعية ٥٠٠ جنيه، أعتبر ٤٠٪ منها مسموحاً به، وبلغ رصيد المواد بالموقع آخر الفترة مبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
- الأجر الشهرية ٥٠٠٠ جنيه.
- المعدات بالموقع تكلفتها ١١٠٠٠٠ جنيه، ومقدر لها حياة إنتاجية ١٠٠٠٠ ساعة، وقيمتها التخريدية ٢٠٠٠٠ جنيه، وبلغت ساعات تشغيلها ١٢٠٠ ساعة، وتكلفة تشغيلها وصيانتها ٦٠٠٠ جنيه.
- المدفوع لمقاول الباطن ٣٤٠٠٠ جنيه، عن أعمال منفذة تكلفتها ٣٦٠٠٠ جنيه.
- لتكاليف إدارية طوال فترة العقد ١٨٠٠٠ جنيه.
- التكاليف المقدرة لاستكمال العقد ٣٠٠٠٠ جنيه.

الحل

ح/ مراقبة المواد عقد رقم ٥٥٥

مواد مرتدة للموردين	١٥٠٠	رصيد مواد بالموقع أول الفترة	٣٩٠٠
تلف غير عادي بالموقع	١٢٠٠	مواد مرسله من المخازن الرئيسية	١٢٠٠٠
القيمة البيعية للتلف العادي	٢٠٠	مواد مرسله من الموردين	١١٥٠٠
مواد متبقية بالموقع آخر الفترة	٦٠٠٠	مواد منصرفه لمقاول الباطن من المخازن ضمن الاتفاق	١٥٠٠
صافي تكلفة المواد المستخدمة (مستنتج)	٢٠٠٠٠		
	٢٨٩٠٠		٢٨٩٠٠

قائمة العقد رقم ٥٥٥

٢٥٢٠٠		تكلفة أعمال غير تامة أول الفترة
٢٠٠٠٠		صافي تكلفة المواد المستخدمة
٦٠٠٠٠		تكلفة العمل للبشرى (١٢ × ٥٠٠٠)
		تكلفة العمل الآلى :
	١٠٨٠٠	إهلاك الآلات
	٦٠٠٠	تكلفة تشغيل وصيانة الآلات
١٦٨٠٠		تكلفة العقود من الباطن :
	٣٤٠٠٠	المدفوع لمقاول الباطن
	٢٠٠٠	(+) المستحق لمقاول الباطن
٣٦٠٠٠		نفقات أخرى :
١٢٠٠٠		تكاليف إدارية
١٧٠٠٠٠		(-) تكلفة أعمال غير تامة آخر الفترة
١٧٠٠٠٠		تكلفة الأعمال للتامة

لاحظ

$$\text{معدل إهلاك الساعة} = \frac{\text{تكلفة الآلات العيمة التخريدية}}{\text{العمر الإنتاجي بالساعات}}$$

$$\text{معدل إهلاك الساعة} = \frac{١١.٠٠٠}{٢.٠٠٠} = ٥.٥$$

$$= ٩ جنيه / ساعة$$

$$\text{إهلاك الآلات} = ١٢٠٠ \text{ ساعة} \times ٩ \text{ جنيه/ساعة} = ١٠.٨٠٠ \text{ جنيه}.$$

$$\text{التكاليف الإدارية التي تخص الفترة} = \frac{١٨.٠٠٠}{١٨ \text{ شهر}} \times ١٢$$

$$= ١٢.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح في هذه الحالة هي : طريقة مستوى الإتمام ، وخطواتها كما يلي :

$$\text{مستوى الإتمام} = \frac{١٧.٠٠٠}{٣.٠٠٠ + ١٧.٠٠٠} \times ١٠٠$$

$$= ٨٥\% \text{ تقريباً}$$

لذلك تحسب أرباح العقد على النحو التالي :

مذكرة ربح العقد رقم ٥٥٥

٢٥٠٠٠٠		القيمة التعاقدية
	١٧٠٠٠٠	التكاليف الفعلية
	٣٠٠٠٠	(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
٢٠٠٠٠٠		إجمالي تكاليف العقد كله
٥٠٠٠٠		إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
%٨٥		(x) مستوى الإتمام
٤٢٥٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		يوزع كما يلي :
	٦٣٧٥	١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام) (٤٢٥٠٠ x ١٥%)
	٣٦١٢٥	٢- الباقي ربح يخص الفترة المحاسبية الحالية (يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
٤٢٥٠٠		

الحالة العاشرة :

فى العقد رقم ٦٦٦ بلغ الرصيد الفعلى للمواد بالموقع أول الفترة ٤٠٠٠ جنيه و ٥٠٠٠ جنيه آخر الفترة، ووردت للعقد مواد بـ ٩٠٠٠ جنيه من الموردين أرتد منها ١٦٠٠ جنيه، ومن المخازن ٧٠٠٠ جنيه، وحول إلى العقد رقم ٤٤٤ مواد بـ ٢٠٠٠ جنيه، وصرف مقاول النجارة مواد من مخازن المركز الرئيسى بـ ٣٠٠٠ جنيه، منها ١٠٠٠ جنيه خارج الاتفاق، وتلفت مواد بـ ١٥٠٠ جنيه لها قيمة استردادية ٢٠٪ اعتبر ٤٠٪ منها مسموحاً به، وبمراجعة الرصيد الدفترى للمواد وجد أنه ٥٣٨٠ جنيه.

فإذا علمت أن باقى تكاليف العقد الفعلية ٢٨٠٠٠ جنيه، وأن مستوى إتمامه كنسبة من التكلفة ٨٠٪، وأن قيمته الإجمالية ٦٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : قياس أرباح العقد عن الفترة .

الحل

ح/ مراقبة المواد عقد رقم ٦٦٦

٤٠٠٠	رصيد مواد بالموقع أول الفترة	٢٠٠٠	مواد محولة إلى العقد رقم ٤٤٤
٩٠٠٠	مواد مرسله من الموردين	١٦٠٠	مواد مرئدة إلى الموردين
٧٠٠٠	مواد مرسله من المخازن	٩٠٠	تلف غير عادى بالموقع
٢٠٠٠	مواد منصرفه لمقاول الباطن	١٢٠	القيمة البيعية للتلف العادى
	من المخازن داخل الاتفاق	٣٨٠	تلف غير عادى (سرقة)
		٥٠٠٠	مواد متبقية بالموقع آخر الفترة
		١٢٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة
			(مستنتج)
٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠	

قائمة العقد رقم ٦٦٦

١٢٠٠٠	صافي تكلفة المواد المستخدمة
٢٨٠٠٠	(+) باقى التكاليف الفعلية للعقد
٤٠٠٠٠	تكاليف الأعمال التامة

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة مستوى الإتمام ، وخطواتها كما يلى :

$$\begin{aligned} \text{مستوى الإتمام} &= \frac{\text{التكاليف الفعلية}}{\text{إجمالي تكاليف العقد (فعلية + مقدرة)}} \times 100 \\ &= \frac{40000}{40000 + 40000} \times 100 = 50\% \\ 32000 + 0,80 \times 40000 &= 64000 \\ \therefore \text{التكاليف المقدرة} &= \frac{8000}{0,8} = 10000 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

مذكرة ربح العقد رقم ٦٦٦

٦٠٠٠٠	القيمة التعاقدية
٤٠٠٠٠	التكاليف الفعلية
١٠٠٠٠	(+) التكاليف المقدرة لاستكمال العقد
٥٠٠٠٠	إجمالي تكاليف العقد كله
١٠٠٠٠	إجمالي الأرباح التقديرية للعقد كله
٨٠٠٠	(×) مستوى الإتمام
٨٠٠٠	الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
	يوزع كما يلى :
١٦٠٠	١- مخصص عقود غير تامة (مكمل مستوى الإتمام) (٢٠% × ٨٠٠٠٠)
٦٤٠٠	٢- الباقي ربح يخص الفترة المحاسبية الحالية (يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
٨٠٠٠	

الحالة الحادية عشر :

المطلوب تصوير قائمة العقد رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٩٨ وقيمته ١٢٥٠٠٠ جنيه، إذا علمت أن :

- تكلفة الأعمال المنفذة خلال عام ١٩٩٧ بلغت ١٢٠٠٠ جنيه (منها ٤٠٠٠ جنيه صدرت عنها شهادات مهندسين)، ورصيد الأعمال غير النامة فى ٣١/١٢/١٩٩٨ يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

- الأعمال التى إعتدها المهندسون تكلفتها ٧٠٠٠٠ جنيه، وأصدروا عنها شهادات (المحصل من العمل ٩٠٠٠٠ جنيه يمثل ٩٠٪ من قيمة الشهادات).

- تكلفة المواد المرسلة للموقع ١٢٠٠٠ جنيه، والمحولة من عقود أخرى ٦٤٤٠ جنيه، وسحب مقاول الباطن أسمنت من المخازن بـ ٩٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه خارج الاتفاق، وقد تبين أن رصيد المواد آخر الفترة بالموقع دفترياً ٦٠٠٠ جنيه وفعلياً ٥٠٠٠ جنيه فقط، منه خامات تالفة ٢٠٠٠ جنيه أمكن بيعها بـ ٦٠٠٠ جنيه، وأعتبر ٤٠٪ مسموحاً به.

- الأجور الشهرية ١٥٠٠ جنيه، والمدفوعة ١٥٠٠٠ جنيه.

- معدل إهلاك الساعة للآلات ٥٠ جنيه بمتوسط ساعات عمل شهرية ٥٠ ساعة.

- تسلم مقاول الباطن ١٢٠٠٠ جنيه بشيك عن مستخلصات تكلفتها ١٦٠٠٠ جنيه من جملة الأعمال المتفق عليها وقيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه.

- النفقات الأخرى ٨٠٠٠ جنيه.

الحل

حـ/ مراقبة المواد عقد رقم ٢٢٢

١٢٠٠٠	مولد مرسله للموقع	١٠٠٠	تلف غير عادى (مسرقة)
٦٤٤٠	مولد محولة من مواقع أخرى	١٢٠٠	تلف غير عادى
٧٠٠٠	مولد منصرفه لمقابل الباطن	٢٤٠	القيمة البيعية للتلف العادى
	من المخازن داخل الاتفاق	٣٠٠٠	مولد متبقية بالموقع آخر الفترة
		٢٠٠٠٠	صافى تكلفة المواد المستخدمة
			(مستنتج)
٢٥٤٤٠			

لاحظ :

الرصيد الدفترى للمواد آخر الفترة ٦٠٠٠ جنيه

والرصيد الفعلى للمواد آخر الفترة ٥٠٠٠ جنيه

إذن الفرق (تلف غير عادى أو مسرقة) = ٦٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ١٠٠٠ جنيه

قائمة العقد رقم ٢٢٢

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٨

٨٠٠٠		تكلفة أعمال غير تامة أول الفترة
٢٠٠٠٠		صافي تكلفة المواد المستخدمة
		تكلفة العمل البشري :
	١٥٠٠٠	الأجور المدفوعة
	٣٠٠٠	(+) الأجور المستحقة (مستنتج)
١٨٠٠٠		الأجور التي تخص الفترة (١٢ × ١٥٠٠)
		تكلفة العمل الآلي :
٣٠٠٠٠		إهلاك الآلات (١٢ × ٥٠ × ٥٠)
		تكلفة العقود من الباطن :
	١٢٠٠٠	المدفوع لمقاول الباطن
	٤٠٠٠	(+) المستحق لمقاول الباطن
١٦٠٠٠		المنفذ فعلاً
٨٠٠٠		النفقات الأخرى :
١٠٠٠٠٠		
١٠٠٠٠		(-) تكلفة أعمال غير تامة آخر الفترة
٩٠٠٠٠		تكلفة الأعمال للتامة

لاحظ :

تكلفة الأعمال غير التامة أول الفترة هي ما لم يصدر عنها شهادات

مهندسين عن عام ١٩٩٧.

$$= 12000 - 4000$$

$$= 8000 \text{ جنيهه}$$

حساب أرباح العقد :

الطريقة المناسبة لحساب الأرباح فى هذه الحالة هى : طريقة شهادة المهندس ، وخطواتها كما يلى :

$$\text{قيمة شهادات المهندسين} = \frac{100}{90} \times 90000 = 100000 \text{ جنيه}$$

$$\text{مستوى الإتمام} = \frac{100000}{125000} \times 100 = 80\%$$

لذلك نحسب أرباح العقد على النحو التالى :

مذكرة ربح العقد رقم ٢٢٢

عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٨

١٠٠٠٠	٩٠٠٠	قيمة شهادة المهندس
	٢٠٠٠	تكلفة الأعمال التامة
٧٠٠٠٠		(-) تكلفة أعمال غير معتمدة (مستنتج)
		تكلفة الأعمال المعتمدة
٣٠٠٠٠		الربح المتولد خلال الفترة المحاسبية
		(أرباح الأعمال المعتمدة)
		يوزع كما يلى :
	٩٠٠٠	١- ٣٠% مخصص عقود غير تامة
		(٣٠٠٠٠ ج × ٣٠%)
	٢١٠٠٠	٢- الباقي ربح يخص الفترة المحاسبية الحالية
٣٠٠٠٠		(يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)

المراجع

- د. أحمد الخطيب، دراسات فى المحاسبة عن التكاليف الفعلية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٨.
- د. حسن أحمد غلاب، نظام المعلومات المحاسبية - أسس التصميم والمقومات -، بدون ناشر، ١٩٨٥.
- د. زينب محرم ، د. رشيد الجمال ، نظم قياس التكلفة فى المنشآت الصناعية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦.
- د. على محروس شادى، تكاليف المراحل والأوامر الإنتاجية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩.



١٣ شارع حبسو - منشا - محرم بك

٤٩٣٢١٩٨



دكتور
محمد محمود عبد ربه



دكتور
هاشم أحمد عطية

هذا الكتاب

طبيعة وخصائص طريقة تكاليف العقود

نظام المحاسبة عن تكاليف العقود

المحاسبة عن تكلفة المواد

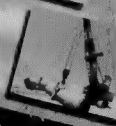
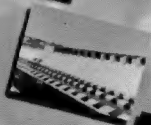
المحاسبة عن تكلفة العمل البشري

المحاسبة عن تكلفة العمل الآلى

المحاسبة عن العقود من الباطن

المحاسبة عن النفقات العامة (التكاليف غير المباشرة)

قياس الأرباح في نشاط المقاولات



Bibliotheca Alexandrina



0265980



الدار الجامعية

طبع - نشر - توزيع

الإدارة : ٤٤ شارع زكريا لحليم (قائمية سابقا)
الإبراهيمية - الإسكندرية
ص. ب. ٢٥ الإسكندرية - الإسكندرية - ت. ٢